

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO  
DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS  
O CASO DO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL - RS**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**Joares da Silva Rosa**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE  
CUSTOS NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS  
O CASO DO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL - RS**

**Joares da Silva Rosa**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Administração Pública do Programa de pós-graduação lato-sensu Especialização em Administração Pública da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do grau de **Especialista em Gestão Pública.**

**Orientador: Professor Dr. Fernando do Nascimento Lock**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2013**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Especialização em Gestão Pública**

**A Comissão Examinadora abaixo assinada aprova a  
Monografia de Especialização**

**A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NOS  
MUNICÍPIOS BRASILEIROS  
O CASO DO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL - RS**

elaborada por  
**Joares da Silva Rosa**

como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Especialista em Gestão Pública**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)**  
(Presidente/Orientador)

**Tânia Moura da Silva, Ms. (UFSM)**

**Sidenei Caldeira, Ms. (UFSM)**

Santa Maria, 07 de janeiro de 2013.

## **AGRADECIMENTOS**

Quando agradecemos dizemos obrigado. Significa que ficamos obrigados para com aquela pessoa, pessoas ou instituição. Ficamos obrigados a reconhecer que estas pessoas ou instituições marcaram de alguma maneira a nossa existência e foram importantes para a nossa vida. Agradecer é, portanto, referenciar de modo explícito, para que todos fiquem informados do nosso reconhecimento por um bem que recebemos e para o qual não há pagamento pecuniário, pois não tem preço. Assim pagamos com a moeda do apreço, do bem querer, da amizade e da publicação do nosso mais expressivo muito obrigado.

Assim cabe então a mim, reconhecer e agradecer a Deus por haver me dado o discernimento e a força para desenvolver este trabalho, mesmo no limiar da vida. Aos meus familiares pelo apoio e resignação de um ano e meio sem fins de semana. Agradeço ao meu orientador Dr. Fernando do Nascimento Lock, bem como ao professor Elizeu de Albuquerque Jacques que se esmeraram em me mostrar o caminho a ser seguido, mesmo quando eu estava sem norte. Aos professores e tutores do curso e aos colegas que me ajudaram nos fóruns e nos encontros presenciais. Agradeço penhoradamente, aos funcionários do setor contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, na pessoa de seu Diretor Contábil, Contador Wilson Medeiros Rodrigues, que foram muito solícitos no atendimento do meu pedido de ajuda, mostrando, assim, o verdadeiro sentido da palavra “servidor público”. Também agradeço ao Mestre Wagner dos Santos Chagas, um professor abnegado e amigo dos alunos do EAD, como tutor presencial do Pólo de Sapucaia do Sul, meu consultor e apoio na fase finalística deste trabalho.

Desta forma fiquem todos que desta tomarem conhecimento, que nesta data informo que estas pessoas citadas em epígrafe, passaram a fazer parte da minha existência, tendo nela interferido de forma positiva e definitiva, para se perpetuarem como meus benfeitores e amigos.

# RESUMO

Monografia de Especialização  
Curso de Especialização em Gestão Pública  
Universidade Federal de Santa Maria

## **A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS O CASO DO MUNICÍPIO DE SAPUCAIA DO SUL-RS**

Autor: Joares da Silva Rosa

Orientador: Fernando do Nascimento Lock

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 07 de janeiro de 2013.

A pesquisa analisa a implantação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16/11 que introduz o Sistema de Informação de Custos do Setor Público a partir de 2013 para todos os municípios brasileiros. A Norma será amplamente impactante com consequências daí resultantes para todos os entes públicos. O trabalho investigou como o município de Sapucaia do Sul, na Região Metropolitana de Porto Alegre, está encaminhando a implantação da Norma e todo o seu arcabouço de diretrizes normativas. O perfil do município coloca-o na média dos municípios brasileiros, servindo como parâmetro para o estudo. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, descritiva, exploratória. Pela insuficiência de bibliografia, foi aplicado um questionário com perguntas fechadas aos agentes públicos responsáveis pela a implantação do Sistema de Informação de Custos na Contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, com a finalidade de explicitar as principais dificuldades que se apresentam na implantação do sistema. A análise dos dados constatou que o conhecimento, o treinamento dos funcionários, e a capacidade dos meios físicos e tecnológicos instalados, não são suficientes para atender às demandas técnicas que permitam elaborar as regras de ajustes contábeis e de integração, no prazo previsto. Recomenda-se a reformulação da estrutura física e tecnológica disponibilizada ao Setor de Contabilidade, bem como treinamento do pessoal responsável pela implantação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16/11.

**Palavras-chave:** Sistema de Custos do Setor Público. Qualidade do Gasto Público. Gerenciamento das Ações Administrativas.

# **ABSTRACT**

Monograph Specialization  
Specialization in Public Management  
University of Santa Maria

## **THE IMPLEMENTATION OF INFORMATION SYSTEM COSTS IN BRAZILIAN MUNICIPALITIES. THE CASE OF THE MUNICIPALITY OF SAPUCAIA SUL**

Author: Joares da Silva Rosa  
Advisor: Fernando do Nascimento Lock  
Date and Local Defence: Santa Maria January 7, 2013.

The research examines the deployment of the Brazilian Accounting Standard Technical 16/11 which introduces the Information System Costs Public Sector from 2013 for all municipalities. The standard will be widely impactful with consequences for all public entities. The study investigated how the city of Sapucaia Sul, in the metropolitan area of Porto Alegre, is directing the implementation of the standard and its entire framework of regulatory guidelines. The profile of the municipality puts you in the middle of Brazilian municipalities, serving as a benchmark for the study. This is a qualitative, descriptive and exploratory. By insufficient literature, we applied a questionnaire with closed to public officials responsible for the implementation of the Information System Cost Accounting in the Municipality of Sapucaia Sul, in order to explain the main difficulties that arise in the implementation of the system. Data analysis found that the knowledge, training employees, and the ability of the media and technology installed, are not sufficient to meet the demands techniques to develop the rules of accounting adjustments and integration within the prescribed period. It is recommended to redesign the physical structure and technology available to the Accounting industry, as well as training of personnel responsible for implementation of the Brazilian Accounting Standard Technical 16/11.

**Keywords:** Cost System Public Sector. Quality of Public Spending. Management of Administrative Actions.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
Art	Artigo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
Dec.	Decreto
Dr.	Doutor
et AL	<i>et alii</i>
etc.	<i>et caetera</i>
Ex.	Exemplo
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contas Aplicado ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
nº.	Número
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
p.	Página
PM	Prefeitura Municipal
PPA	Plano Plurianual
Res.	Resolução
RS	Rio Grande do Sul
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Caracterização do grupo de funcionários do Setor Contábil.....	34
Quadro 2 – Atividades de implantação da NBC T 16/11.....	36
Tabela 1 – Distribuição dos funcionários conforme a função.....	32
Tabela 2 – Distribuição dos funcionários quanto à área de formação profissional.....	33
Tabela 3 – Distribuição dos funcionários quanto ao tempo de serviço público.....	33
Tabela 4 – Distribuição dos funcionários quanto ao tipo de vinculação ao serviço público.....	34



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>14</b>
2.1 Resolução CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011.....	14
2.2 A implantação do Sistema de Informação de Custo do Setor Público.....	18
2.3 Gasto: Custo, Despesa ou Investimento.....	24
2.4 Conceituações sobre a utilização de um sistema de custo no setor público.....	26
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>30</b>
3.1 Coleta de dados.....	30
3.2 Fonte de dados.....	31
<b>4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....</b>	<b>32</b>
4.1 Composição, capacidade técnica e conhecimento sobre a NBC T 16/11.....	32
4.2 Atividades de implantação da NBC T 16/11.....	35
4.3 Aplicação prática da Norma e seus efeitos modificativos.....	37
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>42</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>44</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho está relacionado diretamente a um estudo sobre a implantação do sistema de Custos no Setor Público e suas implicações nas entidades públicas, bem como os efeitos que deverão produzir quando de sua aplicação notadamente a nível municipal, principalmente em municípios considerados de pequeno e médio porte, já que esta imposição deverá trazer em seu bojo um conjunto de mudanças e novidades que, por certo, resultarão como em todas as mudanças, em resistências e reações adversas, notadamente, daqueles municípios com maiores dificuldades de atender aos ditames oficiais.

O foco do trabalho se preocupa em observar os procedimentos que estarão sendo implementados a nível municipal, bem como a estruturação dos mecanismos de mensuração e evidenciação dos custos no setor público, que compõem o objeto da Norma.

Partindo do pressuposto que os efeitos da aplicação da Resolução CFC 1.366/11 e aprovação da NBC T 16.11, que cria o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), deverão estar presentes para todos os municípios brasileiros, pequenos, médios e grandes, já no exercício de 2013, e entendendo que todos estes municípios deverão se preparar para alterações profundas em seus métodos de apuração dos resultados econômicos e financeiros dentro de uma nova metodologia, o estudo vai analisar a situação em que se encontra um município em particular em 2012, o município de Sapucaia do Sul, dentro da Região Metropolitana de Porto Alegre, no Rio Grande do Sul.

Os pequenos municípios brasileiros aqueles com população até 50.000 habitantes são constituídos, conforme mostra o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) através da Pesquisa de Informações Básicas Municipais – MUNIC 2009, de 89,42% de um universo de 5.565 municípios brasileiros, que dispõem de pouco acesso às tecnologias da informação, recursos humanos escassos, baixo nível de capacidade de gestão além de serem fortemente dependentes de transferências governamentais. Estes municípios deverão enfrentar as maiores dificuldades em se adequarem às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, que já estarão vigendo para o exercício de 2013, em todo o território nacional e, por conseguinte, também deverão apresentar maior grau de dificuldade em se adequarem ao disposto na NBC T 16.11 que institui o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), na contabilidade pública brasileira, até por que esta só foi publicada mais tarde, em novembro de 2011. Mesmo os municípios classificados como de porte médio, com população entre 50.001 a 150.000 habitantes que representam 5,7% do total de

municípios brasileiros que, apresentam estrutura melhor desenvolvida, com maior capacidade de gestão, acesso às novas tecnologias da informação e recursos humanos diferenciados, ainda assim, encontrarão dificuldades em cumprir com o prazo estabelecido devido à exigüidade do tempo, aliado ao ineditismo dos procedimentos que serão demandados para proceder à transição do regime misto de contabilidade, até agora existente, para o regime de competência exigido pela nova norma, com todos os implicativos que estão embarcados em seu acentuado cabedal de alterações e com as incertezas quanto à aplicabilidade dos procedimentos e os efeitos nos resultados.

A Contabilidade Pública, como uma das divisões da Ciência Contábil recebe as mais variadas conceituações das diversas escolas do pensamento contábil. Uma destas conceituações é apresentada por Kohama (2008, p. 25), onde ensina que a Contabilidade Pública “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”. A Lei nº 4.320/64 já determina em seu Art. 99 que: “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira”, entretanto, até agora o controle preconizado pela lei ficava limitado pela falta de um Sistema de Custos que permitisse calcular o verdadeiro custo do Estado quando de suas ações de políticas públicas.

O Município de Sapucaia do Sul é integrante da Região Metropolitana de Porto Alegre no Rio Grande do Sul, e foi escolhido para a pesquisa, por ser um entre os milhares de municípios brasileiros que deverão se adequar ao novo Sistema Contábil brasileiro e, que por seu ineditismo, não tem precedentes nem modelo desenvolvido em qualquer município brasileiro que possa servir de parâmetro para determinar os efeitos ou consequências advindas da implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público a nível municipal.

Sapucaia do Sul por suas características socioeconômicas e demográficas representa um modelo de município que se insere numa zona mediana entre os pequenos e grandes municípios brasileiros. Nesse sentido o IBGE através do Censo Demográfico de 2010 apontou para Sapucaia do Sul, uma população de 130.957 habitantes, área de 58.309 km<sup>2</sup> e densidade demográfica de 2.245,91 hab/km<sup>2</sup>. Desta forma a percepção dos eventos que interferiram na implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, no Município de Sapucaia do Sul deverá servir de parâmetros para deduzir a situação em que deverão se encontrar os demais municípios brasileiros com características e tamanhos menores, maiores ou equivalentes.

Diante deste contexto de modificações estruturais e conceituais, no âmbito da contabilidade pública, surge a seguinte questão orientadora da pesquisa:

Estarão os gestores públicos, e os responsáveis pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, aptos a cumprir o que determina a Res. CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011 de forma a proceder à aplicação da NBC T 16/11 implantando o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, na sua totalidade, de acordo com os procedimentos estabelecidos e observando o prazo determinado, de forma a gerar, em tempo hábil, as informações necessárias à tomada de decisão?

A hipótese inicial é que os gestores públicos e os agentes responsáveis pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul estão aptos a cumprir com o que determina a Res. CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011 de forma a proceder à aplicação da NBC T 16.11 implantando o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul - RS, na sua totalidade, de acordo com os procedimentos estabelecidos e observando o prazo determinado, de forma a gerar, em tempo hábil, as informações gerenciais necessárias à tomada de decisão.

Esta afirmação deverá ser a base da investigação a que o trabalho se propõe e será corroborada ou não quando da sua conclusão. Desta forma a pesquisa deverá explicitar as principais dificuldades que se apresentam para os agentes públicos responsáveis pela aplicação da Res. CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011, em consonância com a NBC T 16/11 que determina a implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, como parte do processo de convergência das NBCASP, bem como, os impactos esperados no resultado pós-implantação.

A partir do objetivo geral a pesquisa avança para especificar as particularidades do setor de contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, afinando o estudo e desta forma buscou-se:

- Conhecer os componentes do Setor Contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, diretores, contadores e funcionários encarregados do processo de implantação do sistema de custos no município.
- Caracterizar as dificuldades encontradas pelos agentes públicos do Município de Sapucaia do Sul em implantar as novidades impostas pela nova lei.

- Analisar a profundidade do nível de conhecimento dos responsáveis pela área contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, em relação às modificações impostas pela nova lei.

- Levantar os pontos mais impactantes no processo de gestão encontrados ao longo do procedimento, como está se adequando e quais os meios empregados para a atualização dos agentes públicos deste município?

- Verificar como está o planejamento das ações que serão aplicadas para o tratamento dos principais itens modificativos do processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) e a sua relação com os demais Sistemas Contábeis.

O tema se justifica pela relevância e pelo ineditismo. Pela relevância para o Sistema Contábil Público brasileiro da introdução de um sistema de custos nos serviços públicos, abrindo portas para uma contabilidade pública com enfoque gerencial, voltada para a gestão e o controle. A Lei nº 4.320/64 em seu Art. 85 já impunha que: “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o: [...] a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços...”. Mais tarde também a LRF em seu art. 50, § 3º determinava que: “a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Só depois de quase meio século de publicação do primeiro e dez anos depois do segundo diploma legal citados, a Administração Pública vai contar com uma ferramenta inovadora e eficiente que deverá introduzir na gestão pública um moderno formato de gestão que permitirá a aplicação dos conceitos de planejamento, execução, avaliação e controle das políticas públicas. Pelo ineditismo, visto que os gestores públicos e os responsáveis pelas áreas contábeis e financeiras, dos órgãos públicos são neófitos em um assunto, que por muito tempo permeou os serviços públicos em todas as esferas governamentais.

Primeiramente o trabalho apresenta a introdução, trazendo o tema da pesquisa e sua abordagem relacionada à ocorrência de dificuldades encontradas por grande parte de profissionais da área contábil pública, dos municípios de pequeno e médio porte, em implantar e gerir o Sistema de Informação de Custos no Setor Público a nível municipal, diante das limitações inerentes a estes municípios. Em seguida o trabalho faz a delimitação do tema, apresenta a problematização e o problema, a hipótese bem como os objetivos da pesquisa, a justificativa do tema pesquisado, as atividades de pesquisa do caso em análise através da revisão bibliográfica e da aplicação de questionário ao pessoal envolvido no processo de implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, os procedimentos empregados e os meios disponíveis, a

preparação e o treinamento, assessorias e grupos de estudo, estágio do processo, previsão de conclusão e opiniões dos participantes.

Logo o trabalho traz o resultado da pesquisa desenvolvida e as observações recolhidas no acompanhamento das atividades, bem como os efeitos esperados pelos profissionais envolvidos no processo, nos principais demonstrativos a ser publicados dentro da nova sistemática.

Finalmente o trabalho apresenta a conclusão do estudo de caso aplicado na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, com referência à implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público de acordo com a Resolução CFC nº 1.366 de 25 de novembro de 2011 e em conformidade com a NBC T 16.11.

## **2 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

Em 25 de novembro de 2011 o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T SP 16.11 que estabelece as diretrizes básicas para a implantação do Sistema de Informações de Custos do Setor Público. O Sistema de Custos é uma imposição do parágrafo terceiro, artigo 50, da Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP, da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

A décima primeira, das trinta e uma NBCASP, agora traduzida se refere ao novo Sistema de Custos, que acaba de ser implantado na Contabilidade Pública Brasileira, que até 2009 era constituído de quatro sistemas, a saber: Sistema Orçamentário, Sistema Patrimonial, Sistema Financeiro e Sistema de Compensação. Com a aprovação da NBC T 16.2, passou a ser designada como Sistema Contábil, e dividida em subsistemas de informações, com a mesma quantidade (quatro), todavia, com novo formato: Subsistema Orçamentário; registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; Subsistema Patrimonial registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; Subsistema de Custos registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública e Subsistema de Compensação que registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

### **2.1 Resolução CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011**

A Resolução CFC nº 1.366 que normatiza a NBC T 16/11 a qual tem a finalidade de estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público apresentado, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Este Sistema de Custos tem como objetivo mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade apoiar a avaliação dos resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; apoiar a tomada de

decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

De acordo com a Norma a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

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

A Norma recomenda o uso de ferramentas que permitam acesso rápido aos dados, conjugados com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

A Norma determina a obrigatoriedade da implantação do SICSP em todas as entidades do setor público. A apuração de custos no setor público será utilizada como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, a Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

A Norma define os termos de custo e seus significados, de forma a facilitar a sua compreensão pelos operadores da contabilidade pública e pelos gestores dos entes públicos.

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, tem apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.



Os atributos da informação de custos são segundo a NBC T 16/11:

**Relevância:** entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

**Utilidade:** deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;

**Oportunidade:** qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;

**Valor social:** deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;

**Fidedignidade:** referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;

**Especificidade:** informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;

**Comparabilidade:** entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;

**Adaptabilidade:** deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;

**Granularidade:** sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

. A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente: o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões, os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.

Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais; funcionais e processuais).

A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras: variação do volume ou capacidade: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos; variação de quantidade: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Verifica-se que o SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público. O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (conseqüentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos devem ser realizados sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.

A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

Para Leone (2009, p. 21), ao observar os custos sob uma visão gerencial como um centro processador de informações, “A contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Já Martins (2003, p. 21) ao se referir a Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial diz:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriores.

## **2.2 A implantação do Sistema de Informação de Custos no setor público**

A introdução de um sistema de custos no setor público preconizada desde a publicação da Lei nº 4.320/64 em seus artigos 85 e 99, vem sendo postergada, ao longo do tempo, por todos os governos que sempre estiveram focados na execução orçamentária e nos aspectos financeiros da gestão. Agora, finalmente, instigados pela necessidade de se adequarem a uma nova realidade emergente em termos globais, de conhecer, avaliar e explicar, não só a composição dos custos gerados pelos entes públicos, mas também, comparar e decidir de forma mais racional a tomada de decisão sobre as políticas públicas, bem como pela necessidade de se adequarem à convergência às NBCASP, acaba de ser instituído o SICSP e,

com isso, os governantes passam a contar com uma ferramenta que permite ações que deverão mudar as bases das decisões quando da proposição de políticas públicas, aumentos da carga tributária ou da cobrança dos serviços prestados, já que estas estarão consubstanciadas por valores ancorados em custos reais. O conhecimento dos custos de produção e da prestação dos serviços também permitirá administrar adequadamente a limitação dos recursos disponíveis de forma a aperfeiçoar o resultado da política pública ou do produto final.

Nos processos licitatórios o administrador público não conhece, antecipadamente, o gasto real final da obra ou serviço objeto do custo. Nestes casos o edital é elaborado com base em valores estimados. Segundo Rosa (2010, p. 101) “A partir de definição do que se quer contratar, é necessário estimar o valor total da obra, do serviço ou do bem a ser licitado, mediante a realização de pesquisa de mercado”. Nestes casos o conhecimento prévio dos custos do projeto ou serviços licitados, servirá para avaliar o justo valor esperado nas propostas apresentadas, principalmente, para as licitações pela modalidade do menor preço, ajudando na transparência e no conceito de Accountability.

O SICSP vai trazer para a administração pública outras vantagens que permitirão evoluir 47 anos em 2 em termos de gestão. Ou seja: desde a data de publicação da Lei 4.320 em 17 de março de 1964, pelo então presidente João Goulart, até a data de publicação da NBC T 16/11 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com efeito, a partir da implantação do SICSP uma gama de procedimentos estará fundamentada pelo conhecimento dos seus custos de execução. A partir daí será possível fixar limites para a negociação com fornecedores de bens e serviços, criar e desenvolver, substituir ou até mesmo eliminar um serviço ou produto que não esteja apresentando vantagens na relação custo benefício para a sociedade.

De forma análoga o sistema operacional também se beneficiará do SICSP já que será possível modificar a estrutura organizacional, o organograma e o *Lay Out* da organização, instituir padrões desejáveis de desempenho dos responsáveis, através da competição entre as organizações, permitida pela comparabilidade dos resultados das ações administrativas e pelo desempenho da entidade em meio ao universo das demais instituições públicas.

A NBC T 16/11 apresenta o SICSP como o processo de mensuração e evidenciação dos custos no setor público que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Para Leone (2009, p. 21),

Fundamentalmente a Contabilidade de Custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos

os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

A afirmação do autor está em consonância com o objetivo da Norma já que está contido nesta:

- mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre custos de outras entidades, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público é obrigatório em todas as entidades do setor público, conforme o item 7 da Res. CFC 1.366/11.

Ao tornar obrigatório para todos os entes públicos o SICSP a Norma impõe ao serviço público em geral uma padronização de procedimentos que visam, entre outras coisas, destacar o valor da informação de custos para fins gerenciais e a transparência na prestação de contas seja para controle interno, externo ou controle social enfatizando a necessidade, embora velada, da observância do conceito de *Accountability* no setor público em geral.

Ao enfatizar a importância de definir os principais termos que vêm atrelados ao novo sistema a Norma visa facilitar o entendimento e o significado de cada um deles, bem como, inserir cada um em seu espaço dentro do SICSP.

Neste sentido a Norma define como Objeto de Custo a unidade que se deseja mensurar e avaliar os seus custos.

São definidos como subsistemas orçamentário e patrimonial as dimensões dos produtos e serviços prestados, as funções, atividades, projetos e programas de governo e dos produtos, serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações qualitativas e quantitativas afetas ao patrimônio da entidade.

A Norma define Apropriação do Custo como o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

Sistema de Acumulação é identificado como a forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custo e está relacionado ao fluxo físico e real da produção, que pode ser por ordem de serviço ou produção (encomenda) ou de forma contínua (processo).

Como Sistema de Custeio é definido o processo associado ao modelo de apropriação, que desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação, de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão. De acordo com o sistema de custeio podem ser utilizadas as unidades de medida como: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo padrão.

Por Método de Custeio deve ser entendido, segundo a Norma, o método de apropriação dos custos associado a processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado que pode ser: custeio direto, custeio por absorção, custeio por atividade ou pleno.

Custeio por Atividade, de acordo com a Norma, é aquele que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividade e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

A Norma define, ainda, Gasto como os dispêndios de um ativo ou a criação de passivo para a obtenção de produto ou serviço; Desembolso como os pagamentos resultantes da aquisição do bem ou serviço e Investimento como o gasto levado para o Ativo em função da vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

No texto da Norma são encontradas definições para outros termos próprios da contabilidade de custos como: perdas definidas como as reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços. Custos que são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços, Custo direto que é todo o custo que é identificado diretamente ao objeto de custo. Custo indireto que é o custo que não pode ser identificado diretamente ao produto ou objeto de custo, devendo a sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custo. Custo fixo e custo variável, custo operacional, predeterminado e custo padrão ou *standard*.

Verifica-se a preocupação do legislador em apresentar as definições dos elementos de custo que deverão se incorporar ao processo de gestão das entidades públicas. A Norma não é auto-explicativa, mas remete para o estudo do conhecimento dos princípios de custo já aplicados na iniciativa privada.

A Norma também se preocupou em listar as medidas a ser observadas pelo gestor e pelos responsáveis pelos serviços contábeis das entidades públicas, enfatizando a obrigação da observância de medidas pertinentes ao serviço público. Assim deve ser considerado quando da aplicação da Norma, na entidade pública que:

Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

Os serviços públicos possuem características peculiares tais como: universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, em muitas situações, tem apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário tem (em sua grande maioria) o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

A Norma também alertou para a observação que as informações de custos possuem atributos exclusivos da atividade pública. Assim a informação de custos deverá ser relevante para o serviço público e útil para a gestão. Deve ser oportuna e agregar valor social permitindo maior transparência no uso dos recursos públicos. Deve ser fidedigna retratando a realidade econômica e ser específica para a finalidade à qual se destina. Além disso, a informação de custos deve ser passível de comparação com as outras instituições que estejam operando com as mesmas bases de custos. Outra exigência da Norma é que a informação de custos possa se adaptar às diferentes expectativas e necessidades de seus usuários, bem como ser capaz de produzir informações com vários níveis de detalhamento, mantendo o atributo da comparabilidade.

A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente: o montante de custos dos principais objetos, dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões, os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.

Na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do objeto de custo: área

ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais; funcionais e processuais).

A etapa natural pode ser assim identificada: identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras: variação do volume ou capacidade: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros objetos de custos; variação de quantidade: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

O SICSP deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

O SICSP deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento, devendo utilizar a mesma base conceitual se se referirem aos mesmos objetos de custos, permitindo assim o controle entre o orçado e o executado. No início do processo de implantação do SICSP, pode ser que o nível de integração entre planejamento, orçamento e execução (conseqüentemente custos) não esteja em nível satisfatório. O processo de mensurar e evidenciar custos devem ser realizados sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.

O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura



organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.

A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil.

Para Leone (2009, p. 21), ao observar os custos sob uma visão gerencial como um centro processador de informações, diz que a contabilidade de custos: “é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Já Martins (2003, p. 21) ao se referir a Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial diz:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriores.

### **2.3 Gasto: custo, despesa ou investimento**

O gasto é definido classicamente, no setor privado, como: “o desembolso à vista ou a prazo para a obtenção de bens ou serviços, independentemente da sua destinação dentro da empresa (RIBEIRO, 2009, p. 21)”. Neste sentido o gasto é o gênero do desembolso, que só se tornará específico quando tiver o seu destino definido dentro do processo operacional. Uma vez conhecido o destino do gasto e o resultado esperado da sua destinação ele poderá seguir um destes caminhos:

Se o gasto tiver como destino o consumo de bens ou a aquisição de serviços para as áreas, administrativa, comercial e financeira e que direta ou indiretamente contribua para a geração de receitas, de forma que a sua efetivação resulte em benefício da gestão da entidade, ele será definido como despesa;

Tendo o gasto sido direcionado para a aplicação na transformação de bens e serviços de forma que esta transformação resulte em um novo bem ou serviço que permita através de sua comercialização, carrear receitas para a empresa, ele será definido como custo e;

Como investimento, se o gasto for aplicado em participações permanentes em outras empresas, na aquisição ou construção de bens de uso da entidade os quais não tenham sido adquiridos ou construídos com a intenção de venda ou renda, e que com a sua utilização permita à empresa atingir os seus objetivos sociais e econômicos. Este subgrupo é integrante do Ativo Permanente que está dividido em Investimentos, Imobilizado, intangível e diferido, conforme o Art. 178, §1º da Lei 11.638/07, (Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007).

Para Araújo e Arruda (2009, p. 100),

a despesa pública pode ser definida como sendo o gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo previstas na Lei do Orçamento, elaborada em conformidade com o plano plurianual de investimento, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a LRF. Em outras palavras, representa desembolso efetuado pelos agentes pagadores do Estado, ou mesmo a promessa desse pagamento em face de serviço prestado ou bem consumido.

Como é possível depreender da definição dos eminentes mestres, a despesa para o setor público é um gasto que precisa estar previsto em lei, com um fim específico e limitado a um valor predeterminado em dotação orçamentária. As despesas públicas dividem-se em despesas extra-orçamentárias e orçamentárias. Estas últimas, por sua vez são divididas em despesas correntes e despesas de capital. Diferentemente das despesas do setor privado, as despesas públicas não existem para fomentar a realização de receitas, ao contrário disso, as despesas públicas, é que são fixadas de acordo com a previsão das receitas a serem arrecadadas em um determinado exercício social.

Os custos no setor público que passa a ser obrigatório a partir de 2012 para a União, Estados e o Distrito Federal e para os Municípios a partir de 2013, ainda está pendente de definição pelos órgãos responsáveis pela sua implantação. Embora oficialmente não haja uma definição completa do que se deva entender por custo no setor público, não há como fugir do conceito fundamental de que custo é custo em qualquer circunstância. Neste caso a própria NBC T 16/11 apresenta o custo como: “gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”. Esta definição de custo equivale a do setor privado e guardadas as suas diferenças conceituais pode ser adaptada para uma definição mais abrangente no setor público. Assim custo público pode ser definido como “o gasto do ente público, resultante de execução orçamentária, incorridos no processo de produção ou obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos, aplicados no funcionamento organizacional e no atendimento de demandas sociais”.

Os investimentos no setor público estão contidos no grupo das despesas de capital e se originam dos gastos efetuados com a aquisição ou construção de ativos reais em função de sua vida útil, como obras públicas, equipamentos e instalações, participações no capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas, materiais permanentes, bens móveis e imóveis de uso dos entes públicos ou de uso comum da sociedade, e os direitos incorporados ao patrimônio público. De acordo com Araújo e Arruda (2009, p. 101) são,

investimentos: as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

Desta forma a comparação entre as aplicabilidades dos gastos privados e públicos mostra uma convergência quando se trata de custos. Com efeito, a destinação dos gastos para a produção de bens e serviços, independentemente de qual setor da sociedade esteja sendo observado leva a constatação de que o fim é o mesmo, embora o objetivo seja diferente: enquanto no setor privado o gerenciamento dos custos é aplicado de forma a diminuir os gastos ou a maximizar resultados financeiros, na busca do lucro da empresa; no setor público, o gerenciamento dos custos se dá visando melhorar a eficiência da administração pública na execução dos programas, privilegiando a qualidade dos serviços prestados e a economicidade dos gastos públicos com efetividade das políticas públicas e projetos sociais.

#### **2.4 Conceituações sobre a utilização do Sistema de Custo no Setor Público**

Diante de um cenário de atividades altamente diversificado como o do setor público não há como se falar em fórmula pronta, ou sistema de custeio determinado para todos os entes, principalmente da administração direta. Desta forma o Estado busca um sistema de informação de custos que a sua aplicação seja capaz de melhorar a tomada de decisão por parte dos gestores públicos, quanto à aplicação de políticas públicas ou nas decisões próprias da gestão, quando é preciso decidir entre comprar, alugar ou desapropriar um imóvel. Produzir ou comprar bens, criar ou terceirizar um serviço ou atividade? A própria NBC T 16/11 enfatiza a utilização de dispositivos legais na apuração de custos como requisitos de transparência, prestação de contas e melhoria do gasto, seja para controle interno, externo ou controle social. “Num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou

melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios (HOLANDA, LATTMANN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010 p. 10)”.

A informação do custo de uma atividade, como meio de comparação com a mesma atividade, em outro ente público, nem sempre poderá ser levada como um parâmetro definitivo para a exclusão ou reformulação da atividade mais onerosa. Há sempre que ser considerado o custo-benefício e a necessidade efetiva da atividade, mesmo que demande maior consumo de recursos do que aquela que serviu de comparação. Feijó apud Holanda, Lattmann-Weltman e Guimarães (2010, p. 122) exemplifica:

Por exemplo, se eu descobrir que um programa de vacinação lá na Amazônia, para entrar nos igarapés, custa R\$ 200 a vacina, enquanto em outro canto custa R\$15, paciência; ele vai custar R\$200, porque o governo tem que chegar com a vacinação lá. Não adianta eu comparar isso aí com o setor privado. Se o custo da escola lá dentro do igarapé também é elevado, porque eu tenho que levar o professor de barco, a escola vai continuar e vai ter um custo elevado.

Embora a situação não permita que a informação de custo seja utilizada para regular o gasto com a atividade, ela continuará sendo útil no acompanhamento da evolução do custo do serviço ao longo do processo e será importante para o gestor, na avaliação do custo-benefício da política pública, já que a sua manutenção não pode ser descontinuada em função do seu custo.

Os responsáveis pela contabilidade pública de cada ente da federação deverão estar aptos a preparar os sistemas de custos que serão os meios de que se utilizarão para colher os dados que vão precisar arrumá-los e produzir as informações gerenciais para outros setores da administração pública.

Segundo Leone (2009, p. 36), “a contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades”. Estas finalidades podem ter um fim gerencial visando melhorar a aplicação do gasto, a avaliação patrimonial, o controle das operações, o planejamento e a tomada de decisão.

O sistema de custeamento ou sistema de apuração de custos a ser utilizado na acumulação dos custos do produto, serviço ou outro objeto de custo, que esteja sendo produzido ou adquirido vai depender do tipo de atividade de custo que esteja sendo desenvolvido. Os dois sistemas básicos de custeamento são: por Ordem de Produção, que é aplicado, normalmente, para a determinação dos custos de produtos ou projetos que tem um

início e fim definidos. Geralmente são produtos feitos sob encomenda ou de grande porte, como, por exemplo, a construção de um navio ou um prédio. No serviço público poderia ser uma rodovia, um viaduto ou uma praça, por exemplo. O outro sistema é o custeamento por Processo onde os custos são aplicados de forma contínua e ininterrupta, como nas linhas de montagem, fábricas de tecido, de cervejas, medicamentos e outros afins. Na atividade pública poderia ser uma política pública, como os serviços de saúde, educação, assistência social ou a produção de vacinas, medicamentos e demais produtos disponibilizados à sociedade de forma ininterrupta.

Escolher o sistema a ser aplicado pode não ser uma tarefa tão fácil de ser efetuada, como pode parecer. Dependendo do tipo de Programa que o ente público está desenvolvendo, ou da qualidade da informação que o administrador dos recursos esteja buscando, a escolha tenderá para um ou para outro sistema de custeio. De acordo com Leone (2009, p. 239), “O sistema por Ordem de Produção exige maior soma de recursos administrativos. Este fato faz com que muitas empresas prefiram adotar o sistema de custos por processo”. Para o administrador público vai depender da verba que ele dispõe e do tipo de direcionamento do gasto: Projeto, Atividade ou Operações especiais. No caso de Projeto a lógica pressupõe que o sistema por ordem de produção será o mais indicado, pois de acordo com Santos (2010, p. 29) Projeto é “o conjunto de operações limitadas no tempo (ou seja, com início e fim definidos), visando à criação de produtos ou processos voltados para a expansão ou ao aperfeiçoamento da ação governamental.

Esta definição está em consonância com o sistema por Ordem de Produção em todo o seu escopo visto que se adapta às necessidades de identificação do produto, ou de lotes de produtos, prevê início e término da produção e identifica os seus custos individuais totais e os direciona para uma ação social definida.

No caso de se tratar de uma Atividade, o tipo de Programa a ser implantado, pelo governante, o sistema de custeamento sugerido para o responsável pela contabilidade pública será o sistema por Processo, visto que este guarda todas as particularidades próprias deste tipo de custeio. Outra vez citando Santos (2010, p. 29) Atividade é: “conjunto de operações executadas contínua e permanentemente (ou seja, não têm data de término definida) visando à manutenção da ação governamental”. Novamente a definição vai ao encontro daquilo que o sistema prevê. Sendo este o sistema de custeio recomendado.

Para o controle de custos visando uma abordagem gerencial e estratégica de custos e de aperfeiçoamento de processos, surge como uma terceira via o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Este sistema é um método de custeio que pode ser aplicado sempre que se

quiser reduzir as distorções ocasionadas pela aplicação de chaves-de-rateio, arbitrariamente, convencionadas pela contabilidade de custos, e aplicadas na apropriação, principalmente, dos custos indiretos de fabricação, podendo, no entanto, ser aplicado para determinação dos custos diretos, principalmente no controle da mão-de-obra direta.

No serviço público o ABC pode ser uma ferramenta de aperfeiçoamento dos gastos com Programas de Governo do tipo Atividades, sendo necessário, para isso, que cada órgão se constitua em um departamento (departamentalização), de forma que possam ser identificadas as operações individualizadas de cada departamento, e sua distribuição quantitativa na participação final dos custos totais da Atividade objeto de custo.

Operações Especiais não se enquadram dentro do princípio do custo, já que são despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo. Com isso não resultam em produto ou serviço. São exemplo o pagamento de dívidas, ressarcimentos, despesas judiciais, transferências e indenizações, Os Programas de Operações Especiais são integrantes da Lei Orçamentária Anual (LOA). Para Santos (2010, p. 29) são: “despesas constantes do orçamento que não se enquadram em nenhuma das categorias anteriores, por não resultarem em produto ou na prestação direta de bens e serviços”

Desta forma conclui-se que o sistema de custeio a ser utilizado no serviço público vai depender do tipo de programa que será executado pelo ente público. Nada impede que dois, três, ou mais sistemas sejam usados concomitantemente, sempre que se apresentarem situações específicas que sugiram o seu uso.

O sentimento final é que o responsável pela Contabilidade Pública vai precisar demonstrar um alto grau de profissionalismo, e despender um grande esforço de adaptação recicladora, para apreender uma grande quantidade de informações e conhecimentos novos, em um período de tempo limitado. Dos gestores públicos espera-se discernimento e cumplicidade. Discernimento para entender que o momento é de transição e de renovação, cuidando da parte estrutural e tecnológica dos departamentos que estarão envolvidos no processo. É preciso estimular o trabalho com investimento na capacitação continuada deste pessoal que serão os responsáveis pela aplicação dos novos dispositivos trazidos pela Norma. Cumplicidade para assumir a responsabilidade, juntamente com os Contadores e funcionários contábeis, pela missão de demonstrar à sua comunidade o tratamento que está sendo dado à verba pública, através da melhoria da qualidade dos gastos, permitida pelo gerenciamento dos custos públicos.

### **3 METODOLOGIA**

Devido ao gigantismo do universo que se apresenta para análise, não cabe a este trabalho levar a pesquisa a todos os municípios brasileiros. Por isso, o trabalho reduz a amplitude da ação ao Município de Sapucaia do Sul, no Rio Grande do Sul, região metropolitana de Porto Alegre, através de um estudo de caso. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos como descritiva com abordagem qualitativa, pois busca descrever uma situação de novidade altamente impactante no meio contábil público, as suas implicações e seus efeitos esperados no resultado dos entes públicos. Este é um tipo de estudo muito utilizado em Administração Pública, já que se presta a descrever as características de um determinado fato ou fenômeno, Zanella (2009, p. 86) ensina:

estudo de caso é uma forma de pesquisa que aborda, com profundidade, um ou poucos objetos de pesquisa, por isso tem grande profundidade e pequena amplitude, procurando conhecer em profundidade a realidade de uma pessoa, de um grupo de pessoas, de uma ou mais organizações, uma política econômica, um programa de governo, um tipo de serviço público, entre outros. Assim, a característica principal é a profundidade do estudo.

#### **3.1 Coleta de dados**

No que se refere ao procedimento de coleta dos dados a pesquisa é classificada como documental baseada em informes colhidos, por meio da aplicação de questionários ao responsável pelo setor de contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul bem como aos demais funcionários ligados à área contábil, responsáveis pelo processo de desenvolvimento e implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) no município de Sapucaia do Sul. Partindo da premissa que o estudo deverá estar concluído antes do início da implantação efetiva dos procedimentos em 2013, os resultados esperados se limitarão a refletir a efetiva situação pré-implantação. Os dados foram coletados no período de 01 de novembro a 30 de novembro de 2012, quando a Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, encaminhava o encerramento do exercício de 2012 e projetava a abertura do exercício de 2013 quando já deverá estar implantado o Sistema de Informação de Custo no Setor Público, de acordo com a NBC T 16/11.

### 3.2 Fontes de dados

Os dados tiveram origem em fontes primárias fundamentadas por questões descritivas e comportamentais, que objetivaram determinar a composição do Setor de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul. A limitação do universo pesquisado restringiu a caracterização do setor contábil à sua forma coletiva, visando com isso, minimizar a exposição individual dos seus componentes.

O questionário encaminhado ao Setor de Contabilidade da PM de Sapucaia do Sul foi dividido em quatro fases com objetivos distintos, porém incluídas de forma a integrarem uma unidade que permita encaminhar o estudo ao seu objetivo final.

A primeira fase buscou conhecer a intimidade do setor contábil, através da quantidade de seus componentes, cargos, atividades desenvolvidas, sexo, idade, formação, forma de vinculação ao serviço público, tempo de serviço no setor público e conhecimentos de informática.

Na segunda fase os questionamentos foram dirigidos de forma a identificar o nível de capacitação dos componentes do Setor Contábil, efetivamente envolvidos na implantação do SICSP, na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, adquirido através do conhecimento empírico ou adquirido pela prática ou através de cursos de treinamento, palestras ou outros meios.

Na terceira fase foram questionados os meios físicos, como a planta técnica e tecnológica do Setor Contábil disponibilizada para viabilizar o processo de implantação da Norma, permitindo cumprir com o disposto na Res. CFC nº 1.366/11 de 25 de novembro de 2011, que aprovou a NBC T 16/11.

A quarta fase da pesquisa questionou a percepção dos componentes do Setor Contábil quando à NBC T 16/11 e os seus efeitos na contabilidade pública, a noção de custo como base para a tomada de decisão dos gestores públicos e o sentimento quanto às perspectivas de implantação e aplicação efetiva do SICSP dentro dos prazos recomendados pela Norma na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul.



## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Considerando que o trabalho está dirigido para identificar a capacidade do Setor Contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, em desenvolver e implantar, dentro das prerrogativas impostas pela Resolução CFC 1.366/11 a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16/11, o universo em análise é aquele constituído pelos funcionários deste setor.

### 4.1 Composição, capacidade técnica e conhecimentos sobre a NBC T 16/11 dos funcionários.

Esta primeira parte da pesquisa apresentou como resultado dos questionamentos contidos no questionário constante no apêndice, as seguintes informações: o setor contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul é constituído de 11 profissionais, sendo um diretor, quatro contadores, três técnicos e três sem designação específica, conforme tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição dos funcionários conforme a função

Função	fi	fr%
Diretores	1	9,0%
Contadores	4	36,4%
Supervisores	0	0,0%
Técnicos	3	27,3%
Outros	3	27,3%
Total	11	100%

Fonte: Elaborada pelo autor

Os dados da tabela 1 mostram que mais de 45% dos funcionários desempenham funções em nível de chefia, mais de 27% são funcionários de nível médio e os demais são funcionários cuja função não está especificada. A maior concentração é de contadores, seguido de técnicos, sendo que não existem funcionários com cargo de supervisores.

A formação dos componentes está distribuída nas áreas de contabilidade, economia e outra não especificada, conforme tabela 2.

Tabela 2 - Distribuição dos funcionários quanto à área de formação profissional

Formação	fi	fr%
Contabilidade	5	45,5%
Administração	0	0,0%
Economia	2	18,2%
Outras	1	9,0%
Sem formação	3	27,3%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

A análise da tabela 2 mostra que a grande concentração de funcionários está centrada na área da contabilidade com mais de 45% dos componentes do setor. 18% têm formação na área da economia, 9,0% são de outras áreas do conhecimento e 27% não tem formação acadêmica ou técnica.

Quanto ao tempo de serviço público a distribuição mostra os funcionários posicionados em uma área entre 1 e 5 anos, sendo que apenas um dos onze está há mais de 25 anos no setor público, conforme tabela 3.

Tabela 3 - Distribuição dos funcionários quanto ao tempo de serviço público

Tempo de Serviço	fi	fr%
Até 1 ano de serviço	2	18,2%
De 1 a 5 anos de serviço	8	72,8%
De 5 a 10 anos de serviço	0	0,0%
De 10 a 25 anos de serviço	0	0,0%
Mais de 25 anos de serviço	1	9,0%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

A verificação dos dados da tabela 3 chama a atenção para a grande concentração de funcionários com pouco tempo de serviço público. 91,0% destes situam-se entre 0 e 5 anos de atividade. Outra observação que se impõe é o grande hiato entre os extremos já que entre 5 e 25 anos não há funcionários no setor. O único funcionário que representa os 9,0% faltantes, tem mais de 25 anos. Este pode ser um indicativo de que o setor pode pecar pela inexperiência, mas deve ser pródigo em conhecimento das novas tecnologias da informação.

O tipo de vinculação ao serviço público está distribuído entre: concursados, celetistas e comissionados, conforme tabela 4.

Tabela 4 - Distribuição dos funcionários quanto ao tipo de vinculação ao serviço público

Vinculação	fi	fr%
Concurso público	6	54,5%
Celetista/contratado	3	27,3%
Comissionados	2	18,2%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Os dados da tabela 4 mostram que a maioria dos funcionários do setor contábil é constituída de funcionários concursados, perfazendo 54,5% do total de 11 funcionários lotados neste setor. Existem 27% de contratados e 18% de cargos em comissão.

Através dos dados das tabelas elaborou-se o quadro 1, destacando a maior incidência dos dados pesquisados, por categoria analisada.

Nº	Categorias	Dados	fi	fr
1	Função	Contadores	4	36,4%
2	Formação	Contabilidade	5	45,5%
3	Tempo de Serviço	1 a 5 anos	8	72,8%
4	Vinculação	Concurso Público	6	54,5%

Quadro 1 - Caracterização do grupo de funcionários do setor contábil

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro 1 demonstra que existem quatro funcionários que exercem a função de contadores o que corresponde a 36,4% da população observada, estes se reportam a um Diretor Contábil, que também é contador. 45,5% dos funcionários têm formação em Ciências Contábeis, constituindo-se em quase a metade de toda a população. Um segmento muito expressivo de 72,8% do universo observado é constituído por funcionários com tempo de serviço público entre 1 e 5 anos, o que mostra um índice preocupante quanto à experiência do grupo. O quadro 1 também mostra que 54,5% da população é constituídas por funcionários concursados o que é positivo visto que aponta para a preocupação, do gestor, com o princípio da transparência no serviço público neste município.

## 4.2 Atividades de implantação da NBC T 16/11

A segunda parte da pesquisa constante do questionário, apresentado no apêndice, verificou como está se desenvolvendo o processo de implantação da NBC T 16/11 na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, com relação à capacitação técnica do pessoal envolvido na atividade, bem como estão sendo disponibilizados os meios físicos e tecnológicos necessários ao funcionamento efetivo do Sistema. O questionário apresentou perguntas que instigaram os respondentes a manifestarem a percepção do grupo, quanto à apropriação da situação às necessidades previstas.

A primeira questão perguntou quantos funcionários foram disponibilizados para atuarem especificamente na implantação da NBC T 16/11? A resposta de que dois funcionários estão atuando diretamente na implantação da Norma está de acordo com o previsto, levando-se em consideração que representa 18% do efetivo, e pode ser suficiente se os demais componentes formadores das condições funcionais forem satisfatórios.

A segunda questão perguntou quantos funcionários receberam treinamento sobre a NBC T 16/11 em todo o setor contábil e qual o tipo de atividade desenvolvida? Foi respondido que quatro funcionários receberam treinamento, através de cursos de capacitação para atuarem na implantação da Norma. Efetivamente o número de funcionários treinados é insuficiente, já que o ideal seria que todos os funcionários do setor já estivessem atualizados uma vez que há em desenvolvimento na entidade, um procedimento maior que é o processo de convergência das NBCASP às IPSAS, dentro do qual se encontra a NBC T 16/11.

A terceira pergunta questionou o nível de conhecimento da NBC T 16/11 dos funcionários do setor contábil. A resposta foi que um funcionário possui grau muito alto de conhecimento e três funcionários possuem alto grau de conhecimento. Deduz-se que os demais funcionários não possuem conhecimento da Norma o que corrobora o entendimento já formado na questão anterior.

A quarta pergunta questionou a percepção dos funcionários quanto ao nível da capacidade física e tecnológica instalada, para ser aplicada na implantação da NBC T 16/11. A resposta foi que os funcionários entendiam ser satisfatória a capacidade física e tecnológica disponibilizada. Levando-se em consideração que a Norma deverá estar vigendo já em 01 de janeiro de 2013 a capacidade física e tecnológica deveria ser no mínimo boa, para atender às necessidades impostas pela lei.

A quinta pergunta procurou saber qual a origem do *software* a ser utilizado pela Prefeitura Municipal, na implantação da NBC T 16/11. A resposta foi de que o programa de

contabilidade a ser utilizado, será adquirido do setor privado. Como a aquisição do software deverá ser objeto de licitação, pode-se deduzir que não haverá tempo hábil para sua aquisição e operacionalização dentro dos prazos previstos.

A sexta pergunta verificou a capacitação dos funcionários em relação à utilização dos recursos de informática que serão disponibilizados. Foi respondido que os funcionários possuem conhecimento intermediário dos equipamentos. Este conhecimento não parece suficiente para atender à premência da necessidade.

A sétima pergunta buscou conhecer a percepção dos funcionários quanto a possibilidades de cumprir o prazo previsto pela Norma. A resposta é que os funcionários têm uma perspectiva otimista quanto a entregarem em tempo a implantação da Norma para a vigência já em janeiro de 2013. Por todas os argumentos já elencados a pesquisa não concorda com esta afirmação, muito embora respeite o sentimento dos respondentes.

Para explicitar as respostas das questões desta fase foi construído o quadro 2 que mostra a percepção dos componentes de setor contábil da Prefeitura, em relação ao questionamento apresentado.

Nº	Questões	Respostas
1	Número de funcionários do Setor de Contabilidade envolvidos, especificamente no processo de implantação da NBC T 16/11 a) Um funcionário, b) Dois, Funcionários, c) Três funcionários, d) Mais de três funcionários.	Dois funcionários
2	Número de funcionários que receberam treinamento sobre a NBC T 16/11 Cursos, Seminários, Palestras, Oficinas, Outros.	Quatro funcionários
3	Número de funcionários com relação ao nível de conhecimento do processo de implantação da NBC T 16/11. Muito alto, Alto, Médio, Baixo.	Muito alto 1 Alto 3
4	Quanto à capacidade física e tecnológica instalada para utilização no processo de implantação da NBC T 16/11, você diria que é: Excelente, Boa, Satisfatória, Suficiente, Inapropriada	Satisfatória
5	Quanto à utilização de <i>software</i> específico para a implantação da NBC T 16/11, a PM de Sapucaia do Sul vai usar: Próprio, da União, da Procergs, Privado, Próprio	Privado
6	Quanto ao nível de capacitação dos funcionários envolvidos no processo, em relação à utilização dos recursos de informática disponíveis: Avançados, Intermediário, Básico, Inicial	Intermediário
7	Percepção dos funcionários do setor, envolvidos no processo de implantação, quanto à possibilidade de cumprir com os prazos determinados pela Norma é considerado:	Otimista

	Certeza, otimista, Reservado, Incerteza, Pessimista	
--	---	--

Quadro 2 - Atividades de implantação da NBC T 16/11

Fonte: Elaborado pelo autor

### 4.3 A aplicação prática da Norma e os efeitos modificativos

Na terceira fase de pesquisa foram apresentadas aos funcionários questões para averiguar a percepção do grupo quanto à aplicação prática da Norma e os efeitos modificativos esperados na gestão pública.

A primeira questão procurou saber o grau de segurança dos funcionários do setor contábil da PM de Sapucaia do Sul, quanto ao conceito de custo e sua implicação na contabilidade pública. A resposta foi que os funcionários do setor contábil da PM de Sapucaia do Sul estão seguros quanto ao conceito de custo e sua implicação na Contabilidade Pública. Esta resposta mostra que os funcionários do setor contábil têm conhecimento sólido sobre o conceito de custo e suas implicações no setor público, o que é salutar para a implantação e operacionalização do SICSP na PM de Sapucaia do Sul.

A segunda questão apresentou aos respondentes o item 3 da NBC T 16/11 que trata dos objetivos da Norma e questionou o grupo quanto ao nível de entendimento deste item do dispositivo legal. A resposta é que o grupo possui conhecimento básico do item três da Norma o que pode ser insuficiente visto se tratar dos fundamentos da criação do SICSP.

Na questão três foi apresentado o alcance que o SICSP deve atingir nos serviços público de acordo com a Norma. Neste sentido foi perguntado ao grupo sobre as perspectivas do impacto esperado nos resultados da gestão pública e a sua previsibilidade pelo grupo. O grupo entende que o impacto esperado nos resultados de gestão é perfeitamente previsível o que demonstra conhecimento e domínio sobre a relevância para o serviço público do Sistema de Informação de Custos do Serviço Público.

A questão quatro buscou conhecer o entendimento que o grupo tem quanto aos termos empregados, pela Norma, para definir elementos de custo, que passarão a integrar o universo de expressões contábeis, na contabilidade pública, e a preparação dos funcionários para isso. Os integrantes do setor contábil estão em preparação para assimilarem os novos termos que serão inseridos no meio contábil público, devendo estar aptos a desenvolverem as atividades do subsistema de custos em sua plenitude, na contabilidade da PM de Sapucaia do Sul, no tempo previsto.

Na quinta questão apresentou-se ao grupo as prerrogativas da informação de custo, segundo a Norma. Dado à complexidade deste item e o caráter inusitado do tema, foi pedido que os respondentes se manifestassem quanto ao grau de inteligibilidade, e o seu entendimento do uso deste dispositivo da lei. Segundo os respondentes o grupo entende que todos os atributos da informação de custos identificados pela Norma são perfeitamente inteligíveis, estando estas prerrogativas perfeitamente entendidas. Esta resposta mostra que o grupo tem domínio sobre as características e os atributos da informação de custos.

Aqui na sexta questão apresentou-se, para o grupo, uma sequência de etapas naturais de formação dos custos dentro de níveis hierárquicos, que devem obedecer a uma escala sequencial de procedimentos. Pediu-se que analisassem a sequência e se manifestassem quanto à sua adequabilidade à Norma. O grupo entendeu que a sequência apresentada é adequada para a formação dos custos, estando, portanto, de acordo com a escala sequencial de procedimentos recomendada pela Norma. Este entendimento está em perfeita consonância com os objetivos da NBC T 16/11.

A sétima questão verificou como está o entendimento do grupo quanto à utilização das informações de custo e o seu direcionamento, para racionalizar as decisões dos agentes públicos, quanto à tomada de decisão. Foi apresentada uma relação de ações e solicitado que apontassem, na opinião do grupo, as que serão mais beneficiadas. O grupo entendeu que a ação que será mais beneficiada pela implantação do SICSP será a ação de estabelecer padrões para as atividades públicas. Esta é realmente uma grande melhoria que virá para o serviço público, pois o SICSP deverá organizar as atividades públicas padronizando procedimentos, e como isso melhorando, inclusive, o gerenciamento das políticas públicas.

Na questão oito a pesquisa apresentou ao grupo, a exigência da Norma da integração do SICSP aos demais sistemas organizacionais das entidades públicas, de forma a usar a mesma base conceitual sempre que se referirem ao mesmo objeto de custo. A pesquisa então perguntou se o processo de implantação do SICSP na PM de Sapucaia do Sul está em consonância com a Norma. A resposta indica que o processo em desenvolvimento no setor contábil está sim em consonância com a Norma e deverá observar esta exigência normativa. A exigência se justifica, pois a utilização de uma mesma base conceitual deverá ser fundamental para a comparabilidade entre as entidades públicas no país.

A oitava e última questão se referiu à responsabilidade do gestor público e dos profissionais contábeis, quanto à fidedignidade, consistência conceitual e apresentação da informação de custos exigida pela Norma. Os respondentes foram instados a responder quanto ao conhecimento destas responsabilidades pelos responsáveis pela Prefeitura Municipal de

Sapucaia do Sul. A resposta indica que tanto os gestores municipais, quanto os responsáveis pela contabilidade, estão cientes de suas responsabilidades o que denota a maneira segura e profissional como está sendo tratado o assunto neste município.

Para demonstrar as respostas às questões desta fase foi preparado o quadro 3 que mostra o entendimento dos respondentes sobre as questões apresentadas.



## 5 CONCLUSÃO

O embasamento central deste trabalho é o questionamento que orientou a temática desenvolvida na busca de responder à seguinte indagação: estarão os gestores públicos, e os responsáveis pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, aptos a cumprir o que determina a Res. CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011 de forma a proceder à aplicação da NBC T 16/11, implantando o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, na sua totalidade, de acordo com os procedimentos estabelecidos e observando o prazo determinado, de forma a gerar, em tempo hábil, as informações necessárias à tomada de decisão?

A análise dos dados do questionário aplicado permitiu conhecer, profissionalmente, os funcionários do setor contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, de forma a formar juízo sobre a capacidade técnica do grupo, a qual foi considerada satisfatória, visto que mais do que 72% dos componentes possuem formação superior ou técnica na área de atuação.

Foi possível constatar que embora o grupo esteja formado com pessoal técnico, o atraso na capacitação dos funcionários, aliado com a disponibilidade física e tecnológica, instalada que foi considerada apenas satisfatória, se apresentam como principais dificuldades em desenvolver o processo de implantação da Norma dentro dos procedimentos e prazos determinados.

O nível de conhecimento dos funcionários sobre as modificações a serem impostas pela nova lei foi considerado muito alto e alto para 36% dos funcionários, restando 64% que desconhecem os efeitos da nova lei sobre a contabilidade pública.

Os pontos mais impactantes sobre a gestão pública foi considerado como previsíveis para o grupo de servidores, para os quais se julgam preparados e seguros em se desincumbirem de suas tarefas.

O planejamento das ações para o tratamento dos principais itens modificativos do SICSP na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul foi considerado, em consonância com a Norma, bem como o conhecimento das responsabilidades dos agentes públicos sobre a consistência das informações de custos que foram declaradas plenamente conhecidas.

Embora haja por parte dos funcionários responsáveis pelo setor de contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, todo o profissionalismo, discernimento e capacidade que se espera de um grupo de pessoas abnegadas e dispostas a fazer o melhor para o bem público; embora os gestores públicos sejam cientes das responsabilidades que lhes são

atribuídas na implantação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público no seu município e estejam imbuídos, da melhor boa vontade, em assim cumprir com esta obrigação, é possível concluir que a disponibilidade de pessoal especializado é insuficiente para a tarefa, assim como os meios físicos e tecnológicos, embora ditos adequados, não são suficientes para cumprir com as exigências. Não há tempo hábil nem condições para se desincumbirem da tarefa. Para cumprirem com este propósito será necessário que a abertura do exercício de 2013, já contemple todos os subsistemas: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação, de forma a operacionalizar, desde o primeiro dia, sob o novo enfoque. A contabilidade já deve ter implantado o *software* específico para registro dos custos no subsistema de custos. Todos os funcionários deverão estar treinados e em sintonia com o processo, os meios físicos e tecnológicos disponibilizados e em operação. Por tudo isso o sentimento final é que os gestores públicos e os responsáveis pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, não estarão aptos a cumprir com o que determina a Res. CFC 1.366 de 25 de novembro de 2011 e desta forma não procederão à aplicação da NBC T 16/11, que implantaria o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, na sua totalidade, de acordo com os procedimentos estabelecidos e observando o prazo determinado.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo. ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública da Teoria à Prática: 2. ed.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL - 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, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Manuais de Legislação Atlas, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, para os Profissionais e os Sistemas Contábeis.** Rio de Janeiro, RJ, 2009. Disponível em:

[http://www.ecg.tce.rj.gov.br/Arquivos/P4\\_Impacto\\_das\\_NBC\\_TSP\\_Domingos\\_Poubel.pdf](http://www.ecg.tce.rj.gov.br/Arquivos/P4_Impacto_das_NBC_TSP_Domingos_Poubel.pdf). Acesso em: 15 nov. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE [CFC] **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de contabilidade.** Brasília: CFC, 2003.

DARÓS, Leandro; PEREIRA, Adriano. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública,** SC, 2009. Disponível em:

<[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=467&titulo=An%20E1lise+das+Normas+Brasileiras+de+Contabilidade+Aplicadas+ao+Setor+P%20FABlico+%2096+NBCASP%203A+Mudan%20E7as+e+Desa](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=467&titulo=An%20E1lise+das+Normas+Brasileiras+de+Contabilidade+Aplicadas+ao+Setor+P%20FABlico+%2096+NBCASP%203A+Mudan%20E7as+e+Desa)>. Acesso em: 17 nov. 2011.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMANN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: Uma Política de Estado.** Rio de Janeiro - RJ: FGV, 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE) **Pesquisa de Informações Básicas Municipais (MUNIC 2009).** Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2009/default.shtm>>. Acesso em: 8 nov. de 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública Teoria a Prática.** 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos Planejamento, Implantação e Controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

**MANUAL TÉCNICO DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**, Ministério da Fazenda – Brasília – DF. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Sintese\\_Alteracoes\\_MCASP\\_4edicao.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Sintese_Alteracoes_MCASP_4edicao.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2011.

MARTINS, Eliseu; **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REVISTA CONTÁBIL E EMPRESARIAL – FISCOLEGIS. Disponível em: <[www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhes\\_destaquas.jsp&cod.25392](http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhes_destaquas.jsp&cod.25392)>. Acesso em: 24 set. 2011.

RIBEIRO, J.F. **Ensino da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Ciclo\\_Sem\\_Nacionais/apresentacao/Apres\\_Jose\\_Francisco.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Ciclo_Sem_Nacionais/apresentacao/Apres_Jose_Francisco.pdf)>. Acesso em: 8 nov. 2011.

ROSA, Rodrigo de Alvarenga. **Gestão Logística**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Plano Plurianual e Orçamento Público**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e Pesquisa em Administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

## **APÊNDICE - Questionário aplicado aos componentes do setor contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul.**

### **QUESTIONÁRIO**

Este questionário é constituído de três fases que buscam identificar a percepção dos funcionários, componentes do setor contábil da Prefeitura Municipal de Sapucaia do sul, quanto à implantação a nível municipal da NBC T 16/11, que institui o Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP). A sua utilização será exclusivamente para fins científicos e a identificação dos funcionários será preservada.

As questões que começarem com a palavra “número” deve ser respondidas com numeral: (1, 2, 3, etc.). As demais questões têm respostas conceituais.

Obrigado!

#### 1ª FASE

Nesta fase os questionados são instados a responder à questões de identificação do grupo de trabalho.

1) Número total de componentes do Setor Contábil :

Quantidade ( )

2) Número quanto à função pública dos componentes:

Diretores (as) ( )

Contadores (as) ( )

Supervisores (as) ( )

Técnicos (as) ( )

Outros ( )

3) Número quanto a área de formação profissional dos componentes do setor:

Contabilidade ( )

Administração ( )

Economia ( )

Outras ( )

Sem Formação ( )

4) Número quanto ao tempo de serviço público:

Até 1 ano ( )

de 1 a 5 anos ( )

de 5 a 10 anos ( )

de 10 a 25 anos ( )

mais de 25 anos ( )

5) Número quanto ao tipo de vinculação ao serviço público:

- Concurso Público        ( )
- Contrato/CLT            ( )
- Cargo em Comissão      ( )

## 2ª FASE

Nesta fase as questões se referem, explicitamente, às atividades de implantação da NBC T 16/11 na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, em relação aos funcionários responsáveis pelo processo de implantação e a capacidade física e tecnológica que está disponibilizada pelo Setor Contábil.

Questões:

1) Número de funcionários do Setor de Contabilidade envolvidos especificamente no processo de implantação da NBC T 16/11?

Quantidade    ( )

2) Número de funcionários que receberam treinamento sobre a NBC T 16/11?

- Cursos            ( )
- Seminários      ( )
- Palestras        ( )
- Oficinas         ( )
- Outras            ( )

3) Número de funcionários com relação ao nível de conhecimento do processo de implementação da NBC T 16/11?

- Muito alto      ( )
- Alto              ( )
- Médio            ( )
- Baixo            ( )

4) Quanto a capacidade física e tecnológica instalada para utilização no processo de implantação da NBC T 16/11 você diria que é:

- Excelente        ( )
- Boa                ( )
- Satisfatória     ( )
- Suficiente        ( )
- Inapropriada    ( )

5) Quanto a utilização de *software* específico para a implantação da NBC T 16/11, a Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul vai usar:

- Próprio
- da União
- da Procergs
- privado
- outros

6) Quanto ao nível de capacidade dos funcionários envolvidos no processo, em relação à utilização dos recursos de informática disponíveis:

- Avançado
- Intermediário
- Básico
- Inicial

7) Percepção dos funcionários do setor, envolvidos no processo de implantação, quanto a possibilidade de cumprir com os prazos determinados pela Norma é considerado:

- Certeza
- Otimista
- Reservado
- Incerteza
- Pessimista

### 3ª FASE

Nesta fase as questões buscam averiguar a percepção dos funcionários do Setor Contábil da PM de Sapucaia do Sul, quanto à aplicação prática da Norma e os efeitos modificativos esperados na gestão pública.

#### Questões:

1) A criação de um sistema de custos no setor público é uma experiência totalmente nova para a maioria dos funcionários do setor contábil de todos os entes públicos. Por conseguinte o conceito de custo nem sempre está seguro para os operadores da contabilidade pública. Neste sentido os funcionários da PM de Sapucaia do Sul estão:

- Plenamente Seguros
- Seguros
- Parcialmente Seguros
- Inseguros

2) O item 3 da Norma está definindo o objetivo da criação do SICSP quando informa: “O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo: mensurar os custos dos produtos..., apoiar a avaliação de resultados e desempenhos[...]. Quanto ao entendimento do item 3 da NBC T 16/11, é possível afirmar que os componentes do setor de contabilidade da Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, possuem entendimento:

Pleno ( )  
 Básico ( )  
 Suficiente ( )  
 Precário ( )

3) Quanto ao alcance do SICSP a Norma diz que ele é obrigatório para todas as entidades do setor público. Neste item a Norma também destaca, entre outras: “Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, do ponto de vista legal ou de sua utilidade. Quanto ao impacto esperado que o SICSP deva causar sobre a gestão pública, pode-se afirmar que os integrantes do setor contábil ele (o impacto) é:

Previsível ( )  
 Imprevisível ( )

4) Definições. A Norma define os termos de custos a serem incluídos no dia-a-dia dos agentes operadores da contabilidade pública, a partir da implantação do SICSP em todas as esferas governamentais. O item 9 apresenta os termos que serão empregados e os interpreta colocando-os no processo de apuração dos custos públicos. Assim as expressões como: Objeto de custo, apropriação do custo, Sistema de cumulação de custos, sistema de custeio, método de custeio, Custeio direto e custeio variável e custeio por atividade (ABC) além de outros devem ser incorporados aos procedimentos contábeis já no próximo exercício. Diante disso como se apresentam os funcionários do Setor de Contabilidade:

Totalmente Preparados ( )  
 Preparados ( )  
 Em preparação ( )  
 Não preparados ( )

5) As características e os atributos da informação de custos também são identificados pela Norma permitindo caracterizar as peculiaridades dos serviços públicos tais como: universalidade e obrigação do fornecimento, prestação do serviço sem contra partida ou a preço irrisório que tornam esta uma atividade singular. Quanto à informação de custo tem como atributos essenciais ser: relevante, ser útil à gestão, oportuna, ter valor social e ser fidedigna. Deve ser específica e passível de comparação, com capacidade de se adaptar às circunstâncias e detalhista. Estas prerrogativas da informação de custos no que diz respeito ao entendimento do seu uso são:

Inteligível ( )  
 Ininteligível ( )

6) De acordo com a Norma, as etapas naturais de formação dos custos dentro dos seus níveis hierárquicos (institucionais, organizacionais, funcionais e processuais) devem obedecer a uma escala sequencial de procedimentos.

Analisando a sequência abaixo;



- 1) Identificação dos objetos de custos;
- 2) Identificação dos custos diretos;
- 3) Alocação dos custos diretos aos objetos de custo;
- 4) Identificação dos custos indiretos;
- 5) Escolha dos critérios de alocação dos custos indiretos;
- 6) Determinar a chaves-de-rateio para o custos indiretos.

Quanto a adequação da norma ela é:

- |                       |     |
|-----------------------|-----|
| Plenamente adequada   | ( ) |
| Adequada              | ( ) |
| Parcialmente adequada | ( ) |
| Inadequada            | ( ) |

7) A implantação do SICSP na contabilidade pública deverá permitir a implementação de ações dirigidas a racionalizar as decisões dos agentes públicos quanto à tomada de decisão. Neste sentido quais das ações propostas, no seu entendimento, serão mais beneficiadas:

- |   |     |
|---|-----|
| a) Decisão de aumentar tributos ou da cobrança de serviços  | ( ) |
| b) Criar, substituir, desenvolver ou suprir uma atividade/produto   | ( ) |
| c) Investir, contratar ou subcontratar  | ( ) |
| d) Estabelecer padrões para as atividades públicas  | ( ) |
| e) Fixar preços limites para negociação com fornecedores, empreiteiros e prestadores de serviços (licitações) | ( ) |
| f) Todas  | ( ) |

8) A integração do SICSP aos demais sistemas organizacionais também é preconizada pela Norma. Neste sentido diz que o SICSP deve capturar informações dos demais sistemas das entidades do setor público, de forma a estar integrado como o processo de planejamento e orçamento, devendo usar a mesma base conceitual sempre que se referirem aos mesmos objetos de custos. Neste sentido o processo de implantação do SICSP na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul está:

- |                            |     |
|----------------------------|-----|
| Em consonância com a Norma | ( ) |
| Em dissonância com a Norma | ( ) |

9) A responsabilidade pela informação de custos também é destacada pela Norma de forma a apontar os responsáveis pela consistência da informação de custos. Assim a responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada. Já a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil. No caso da PM de Sapucaia do Sul, estas responsabilidades, quanto ao conhecimento dos responsáveis são:

- |                       |     |
|-----------------------|-----|
| Plenamente conhecidas | ( ) |
| Desconhecidas         | ( ) |