

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

**ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA  
DE CUSTOS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE  
SANTA MARIA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS  
CONTÁBEIS**

**Angela de Vargas Brondani da Fontoura  
Claucia Luciana Vitalis**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2015**

# **ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA**

**Angela de Vargas Brondani da Fontoura  
Claucia Luciana Vitalis**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria como requisito para a obtenção do título de **Bacharel em Ciências Contábeis**

**Orientador: Prof. José Alexandre M. Pigatto**

**Santa Maria, RS  
2015**

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

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão de curso**

**ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS  
NA PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA**

elaborado por  
**Angela de Vargas Brondani da Fontoura  
Claucia Luciana Vitalis**

Como requisito parcial para a obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Jose Alexandre Magrini Pigatto, Dr. (UFSM)**  
(Presidente/ Orientador)

---

**Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)**  
(membro)

---

**Daiane dos Santos Freitas (UFSM)**  
(membro)

Santa Maria, 7 de Julho de 2015.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por ter concedido a oportunidade de estar concluindo o curso de Ciências Contábeis da UFSM, um sonho almejado. Aos nossos pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional. Obrigada aos irmãos, sobrinhos, esposo e filha, que nos momentos de ausência dedicados ao estudo superior, sempre fizeram entender que o futuro é feito a partir da constante dedicação no presente! Ao nosso estimado orientador, obrigada pela oportunidade de sermos suas orientandas e pelo empenho e apoio à elaboração deste trabalho, sua dedicação foi fundamental. Aos professores membro da banca de defesa desta monografia pelo aceite ao convite. Aos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Maria por contribuírem na nossa formação. Aos colegas do curso, pelo convívio, troca de ideias e crescimento mútuo. Ao querido Cristiano Sausen que contribuiu com considerações valiosas. Aos contribuintes deste estudo, trabalhadores da Prefeitura Municipal de Santa Maria, sem os quais, não seria possível a conclusão desta monografia. A todos que contribuíram direta e indiretamente para nossa formação e para que esse estudo fosse realizado.

Nosso muito obrigada!

## EPÍGRAFE

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”

(Arthur Schopenhauer)

## RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso  
Curso de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Santa Maria

### **ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA**

AUTORAS: CLAUCIA LUCIANA VITALIS E ANGELA DE VARGAS  
BONDANI DA FONTOURA

ORIENTADOR: JOSÉ ALEXANDRE MAGRINI PIGATTO

Data e Local de Defesa: Santa Maria, Julho de 2015.

A Lei da Responsabilidade Fiscal impôs que a Administração Pública devesse manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A Norma NBC T 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu a conceituação, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e a evidenciação dos custos no setor público. Este trabalho objetiva descrever a estratégia da implantação de custos na Prefeitura Municipal de Santa Maria (PMSM). A descrição teve como pano de fundo uma modelagem já existente e se apoiou nos principais pontos teóricos para identificar e questionar a PMSM. As convergências e divergências entre os formuladores especialistas do sistema de custos foram apontadas utilizando-se a metodologia Delphi em primeira rodada de aplicação de um questionário. O questionário foi reaplicado em uma segunda rodada com o objetivo de amenizar as divergências de opiniões. Percebeu-se uma convergência de ideias a respeito dos modelos de identificação, acumulação e decisão. Já o modelo de processamento das informações é o menos desenvolvido nesse estágio de desenvolvimento, pois ele depende da estruturação de dados na PMSM que permita a identificação direta do custo em um centro. Ao final da pesquisa, foi possível concluir que a PMSM está se adequando às exigências legais e está seguindo uma modelagem que permite identificar, acumular e mensurar os custos para o apoio ao seu processo de decisão.

**Palavras-chave:** Sistema de Custos. Modelagem. Legislação. Contabilidade de Custos.

## **ABSTRACT**

Monograph submitted in partial fulfillment of requirements for the  
degree of Accountant  
Federal University of Santa Maria  
Accountancy Department

### **STUDY ON THE IMPLEMENTATION OF A COST SYSTEM AT THE MUNICIPALITY OF SANTA MARIA**

AUTHORS: CLAUDIA LUCIANA VITALIS E ANGELA DE VARGAS BONDANI DA  
FONTOURA

ADVISOR: JOSÉ ALEXANDRE MAGRINI PIGATTO

Viva's location and date: Santa Maria, July 2015.

The Fiscal Responsibility Act has required that public administration maintain a cost system to allow the evaluation and monitoring of budgetary, financial and patrimonial management. The Standard NBC-T 16:11 issued by the Brazilian Federal Accounting Council established concepts, goals and ground rules for the measurement and disclosure of costs in the public sector. This monograph aims to describe the strategy of costs' implementation in the Municipality of Santa Maria (PMSM). The description was based on an existing modeling and leaned on its major theoretical points to identify and inquiry the PMSM officials. The convergences and divergences among cost system experts were identified by means of the Delphi method in the first round of a questionnaire. The questionnaire was reapplied in a second round in order to mitigate divergences. It is worth to note a convergence of ideas among interviewed experts among role, accumulation and decision models. The information processing model is the least developed at the current stage of development because it depends on the PMSM data structure to trace direct costs over cost centers. At the end of the survey, it is possible to conclude that PMSM is trying to meet to legal requirements and it follows a modeling capable to identify, collect and measure costs to support its decision making.

**Keywords:** Cost System. Modeling. Legislation. Cost Accounting.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Modelo conceitual de custos.....	19
Figura 2 - Visão geral de um modelo de sistemas de custos .....	24

## LISTA DE ANEXO

Anexo 1 - Ofício N° 06/2014 Autorização de Estudo.....	54
--	----

## LISTA DE APÊNDICE

Apêndice 1 – Roteiro de entrevista.....	57
---	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

EDI – Estratégia de decisão e informação

EIA – Estratégia de identificação e acumulação

EJA – Educação de Jovens e Adultos

EMC – Estratégia de mensuração

EPC – Estratégia de processamento de custos

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IDHM – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

IPASSP – Instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos Municipais de Santa Maria

IPLAN – Instituto de Planejamento de Santa Maria

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PL – Patrimônio Líquido

PMSM – Prefeitura Municipal de Santa Maria

PPA - Plano Plurianual

SCSP – Informação de Custos do Setor Público

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIC – Sistema de Informação de Custos

UA – Unidades Administrativas

VPD – Variações Patrimoniais Diminutivas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1 Objetivos .....	14
1.2 Justificativa.....	15
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	16
2.1 A norma de custos para o setor público .....	16
2.2 Implantação .....	18
2.3 Modelo conceitual .....	19
2.3.1 Modelo de identificação e acumulação.....	19
2.3.2 Modelo de decisão e informação.....	20
2.3.3 Modelo de mensuração .....	21
2.3.4 Modelo de processamento .....	23
2.4 Experiências em outros entes da Federação.....	26
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	28
3.1 Método Delphi.....	28
3.1.1 Formulação das questões .....	29
3.1.2 Seleção dos especialistas .....	30
3.1.3 Coleta de dados .....	31
3.1.4 Validação dos dados .....	31
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	32
4.1 Primeira rodada .....	34
4.1.1 Estratégias de identificação e acumulação de custos .....	34
4.1.2 Estratégias de mensuração de custos.....	38
4.1.3 Estratégias de processamento de custos.....	41
4.1.4 Estratégias de decisão e informação de custos .....	43
4.2 Segunda rodada .....	44
4.2.1 Relatório de questões convergentes .....	44
4.2.2 Questões para reavaliação.....	46
<b>5 CONCLUSÕES</b> .....	48
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	50
<b>ANEXO</b> .....	53
<b>APÊNDICE</b> .....	56

# 1 INTRODUÇÃO

A imposição da produção de informação de custos nas entidades governamentais no Brasil está presente em leis a mais de quarenta anos. Essa exigência iniciou em 1964, com a Lei n. 4.320. Depois, o Decreto-Lei Federal n. 200, de 1967 reforçou essa necessidade.

Desde o ano 2000, a Lei Complementar 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determinou no seu artigo 50, parágrafo 3º, que Administração Pública deveria manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Visando a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) 16.11, determinando a adoção de sistemas de custos aos entes públicos.

Após 14 anos de vigência da LRF, a exemplo da União e do estado do Rio Grande do Sul, que estão implantando sistemas de custos, o município de Santa Maria também está desenvolvendo os mecanismos para a obtenção dessa informação. Contudo, o sistema de custos pode ser configurado de diversas maneiras em relação aos seus objetos de custeio, ao método de mensuração e também, em relação à utilidade da informação gerada.

A Constituição Federal (art. 37) impôs a eficiência como um princípio que deve ser aplicado em toda a esfera pública. Eficiência deve ser vista como uma relação entre os produtos e os recursos envolvidos na ação governamental. Portanto, a eficiência é determinada como um quociente entre o montante de produtos pelo montante de insumos utilizados no processo produtivo (ESFAHANI, 2005). Determinada organização A é mais eficiente do que outra organização B se (1) consome menos recursos do que B, mas tem a mesma produção, ou se (2) consome a mesma quantidade de recursos que a organização B, mas possui uma produção maior (ANTHONY, et al., 2002). Essas comparações somente são possíveis entre órgãos, suas subdivisões e entre os programas de governo se a informação de custos estiver presente. Nesse contexto, os recursos devem ser interpretados como os insumos necessários à consecução de um ou mais objetivos.

Portanto, ser eficiente é conseguir mais dentro de um objetivo com um consumo igual ou inferior de recursos.

O problema fundamental e a principal dificuldade para a União, os Estados, o Distrito Federal e para Santa Maria é que o termo recurso era interpretado monetariamente pelo regime orçamentário, que não é exatamente informação de custos, seja por diferenças temporais no reconhecimento do seu consumo ou por diferenças na identificação de quem de fato o consumiu.

O desenvolvimento do sistema de custos na PMSM pode contribuir para aumentar a capacidade analítica sobre a eficiência do gasto público. Essa mudança de paradigma é necessária porque muitos gastos desembolsados no orçamento atual são incorporados aos ativos e consumidos em períodos futuros, sem desembolso. Outros custos, que pertençam ao período presente, somente serão desembolsados em orçamentos futuros. Ainda, sem a informação de custos, a responsabilização pelos gastos governamentais não é totalmente correta. Portanto, os custos devem ser reconhecidos pelo regime de competência e devem retratar o consumo de recursos de acordo com o princípio da oportunidade. Diante dessa realidade surge o problema deste trabalho: qual é a estratégia para a implantação de um sistema de custos na Prefeitura Municipal de Santa Maria?

Conforme o método dedutivo, neste trabalho, assume-se a premissa de que o processo de concepção do sistema de custos na PMSM possa se encaixar em uma estrutura teórica ou prática já existente e que haja uma grande quantidade de semelhanças entre estas estruturas e o modelo em desenvolvimento. Além disso, assume-se como segunda premissa que o modelo do sistema de custos da PMSM atenda à solicitação da LRF bem como atenda às expectativas dos seus gestores frente às decisões sobre a melhor forma de alocação de custos, considerando os princípios legais de eficiência, eficácia e economicidade.

## **1.1 Objetivos**

Esse estudo pretende identificar as dificuldades e escolhas em curso na Prefeitura Municipal de Santa Maria (PMSM) para a implantação do seu sistema de custos. Além disso, um sistema de custos pode não ser implantado completamente

de uma só vez, quer dizer, ele pode respeitar um gradualismo na sua implantação, beneficiando-se da curva de aprendizagem nas unidades iniciais de implantação.

Para responder ao problema de pesquisa proposto, tem-se como objetivo principal deste estudo analisar a estratégia de implantação do sistema de informação de custos na PMSM. De forma específica, tem-se como pretensão: a) examinar as estruturas potenciais de identificação e acumulação de custos na PMSM; b) examinar os possíveis modelos de mensuração de custos na PMSM; c) examinar os possíveis usos percebidos para a informação de custos pela administração da PMSM; d) caracterizar o modelo de processamento de custo.

## **1.2 Justificativa**

O que nos instigou a realizar essa pesquisa foi o conhecimento a respeito do desenvolvimento da implantação de um sistema de custos na prefeitura municipal de Santa Maria. Outro motivo foi a proximidade e facilidade em obter informações.

Com a elaboração deste trabalho, a prefeitura pode ser tornar referencia na elaboração de sistema de custos, pois esta entre as primeiras prefeituras a desenvolver um sistema. A sua estratégia pode auxiliar principalmente prefeituras menores para auxiliar no processo de implantação de Sistema de Informação de Custos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Um sistema de custos pode ser caracterizado como um sistema de informação que (1) recebe dados relativos aos consumos de materiais, de recursos humanos e de diversos elementos caracterizados como custos indiretos, que (2) processa esses dados e que (3) gera informações destinadas a diversos usuários (MARTINS, 2001).

No que diz respeito à fase de coleta dos dados, a estruturação de um sistema de custos passa pelas definições de como os dados relativos a materiais, mão-de-obra direta e de custos indiretos devem ser obtidos, valorizados e tratados no sistema.

Um sistema pode se subdividir em subsistemas. Esses subsistemas podem gerar dados descentralizados como, por exemplo, o controle de estoques de materiais, as informações relativas aos custos de pessoal, aos custos indiretos, e a volumes de produtos e serviços prestados. Porém, o processamento dos dados e a estruturação do sistema de custos dependem de definições fundamentais, tais como métodos de acumulação, de custeio e de controle de custos.

No setor público, diferentemente do setor privado, tomar decisões implica em se cumprir a lei. Logo, a obrigação legal e a orientação técnica para o cumprimento das leis que governam a contabilidade de custos são fundamentais.

### **2.1 A norma de custos para o setor público**

Mais de dez anos após a promulgação da LRF, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou, em 25 de novembro de 2011, a NBC T 16.11. O objetivo da norma do CFC sobre Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SCSP) foi estabelecer a conceituação, os objetivos e as regras básicas para mensuração, evidenciação dos custos no setor público. Segundo essa norma, o sistema de informação de custos de bens e serviços públicos tem por objetivo:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos e serviços públicos;
- b) apoiar na avaliação de resultados e desempenhos, permitindo comparações entre os custos dos bens e serviços (programas,

ações, atividades ou projetos) iguais produzidos por entidades públicas diferentes, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

- c) apoiar a tomada de decisão, auxiliando as decisões tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento utilizando projeções mais reais com base em custos realizados e projetados;
- e) apoiar programas de redução de custos e qualidade do gasto.

No tocante à evidenciação dos objetos de custos, a norma estabelece que sejam efetuados sob o prisma institucional, funcional e programático, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. Para que os objetivos sejam alcançados, o sistema de custos deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com várias dimensões como temporais, numéricas e organizacionais, etc., permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público.

A norma recomenda a utilização de ferramentas que permitam acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados. Todas as entidades do setor público estarão obrigadas a realizar a implantação do sistema de custos.

A norma também define os termos de custos e seus significados, de forma a facilitar a sua compreensão pelos operadores da contabilidade pública e pelos gestores dos entes públicos. Para Santos (2011), esse é um aspecto relevante à determinação dos conceitos de contabilidade de custos no âmbito das instituições, permitindo melhor grau de comunicação entre órgãos responsáveis pela normatização de custos e os usuários da informação.

Os serviços públicos possuem características peculiares, tais como, universalidade e obrigação de fornecimento, encarado na maioria das vezes, como um direito social, em muitas situações tem apenas o estado como fornecedor do serviço (monopólio). Os serviços públicos fornecidos sem custos ou por um custo irrisório diretamente cobrado ao beneficiário têm, em sua grande maioria, o orçamento fiscal como principal fonte de recursos.

Ainda, segundo a norma do CFC, o processo de implantação do sistema de custos deveria ser sistemático e gradual, respeitando-se assim as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais organizacionais e funcionais ou processuais). Nesse contexto, o processo de implantação do sistema de custos deveria levar em consideração os objetivos organizacionais, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e de controle social.

## 2.2 Implantação

No setor privado, a decisão de implantação de sistemas de informação é pautada pela análise custo-benefício (MEDEIROS JÚNIOR, 2007). No setor público, todavia, as decisões seguem, acima de tudo, a determinação das leis. Em se tratando de administração pública, só é permitido fazer o que está na lei. Já na administração privada se pode fazer tudo o que a lei não proíba. Nas justificativas desta monografia estão listadas as principais exigências normativas em relação à implantação dos sistemas de custos. Portanto, uma análise de custo-benefício deve ser vista como exigência supletiva à determinação legal.

Os sistemas de custos no setor público são alimentados por informações de módulos de informação, como por exemplo, controle de bens inventariados em estoques ou no ativo imobilizado. Medeiros Júnior (2007) e Hurt (2014) enfatizam que algumas entidades podem escalonar a inicialização de módulos enquanto que outras podem se arriscar utilizando a implantação do tipo *big bang*, ou seja, onde todos os seus módulos (financeiro, operações e logística, marketing e vendas, recursos humanos, etc.) são implantados simultaneamente.

Na PMSM existe uma preocupação adicional em relação ao setor privado que torna mais inverossímil a implantação de um sistema de custos do tipo *big bang* que é a diferenciação das atividades das várias secretarias municipais. Cada secretaria possui estruturas e serviços diferenciados e, possivelmente, culturas organizacionais distintas.

## 2.3 Modelo conceitual

Um modelo conceitual do sistema de custos é um artifício útil e necessário para balizar a análise da estratégia da sua implantação e pode ser desdobrado em quatro subsistemas ou modelos, cada qual com características específicas que contribuem para a estruturação do sistema como um todo. São eles:

- modelo de identificação e acumulação de custos
- modelo de decisão e informação de custos
- modelo de mensuração de custos
- modelo de processamento de custos

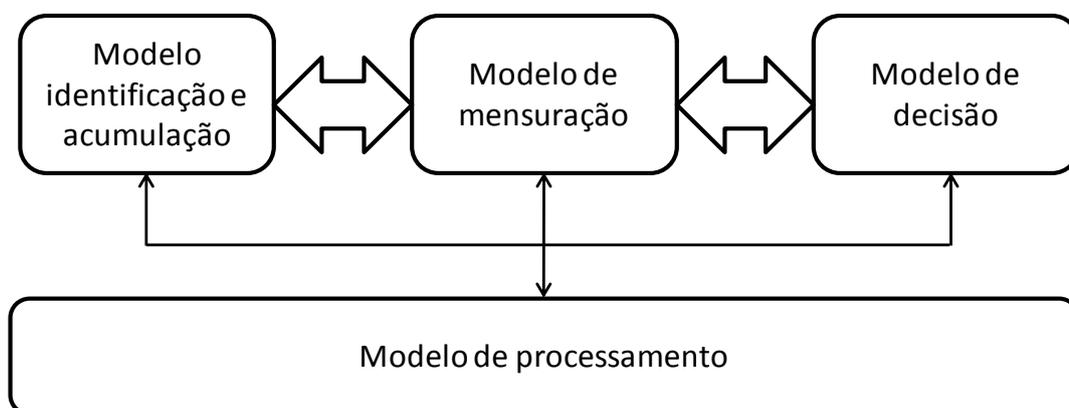


Figura 1 - Modelo conceitual de custos  
Fonte: Yamazaki, Ticami, Rocha (2015)

Essa sistematização é importante para auxiliar na codificação dos resultados alcançados e sua discussão.

### 2.3.1 Modelo de identificação e acumulação

O modelo de identificação de custos diz respeito aos objetos de custos, ou seja, com o quê os custos devem ser identificados. Os objetos de custos dizem respeito aos elementos sobre os quais os gestores tomam decisões.

Segundo Parisi et. al. (1997), é necessário identificar o "causador" da transação, bem como sua natureza e o objetivo envolvido. Logo, para que uma transação ocorra pelo menos um gestor precisa tomar uma decisão que envolva recursos econômicos da entidade num determinado instante de tempo. Assim, ele

torna-se responsável por este ato e apresenta as condições de responder sobre seus efeitos. Neste sentido, um modelo de identificação de custos deve ser estruturado de uma forma que consiga cumprir as seguintes funções: 1) identificar a transação: 2) classificar a transação: e 3) registrar a transação.

Ainda segundo esse mesmo autor, o modelo de acumulação contempla a forma de acumulação das transações. O processo de coleta dos dados, que ocorre antes do processo de identificação, deve ser organizado segundo procedimentos definidos pela entidade, que devem estar coerentes e consistentes com os sistemas de informações envolvidos. A seguir deve-se proceder ao armazenamento dos dados identificados, ou seja, a partir do momento em que a transação é reconhecida, classificada e registrada, seus dados são armazenados junto aos demais dados das transações do mesmo evento, destino, natureza e período de tempo.

Em um modelo de identificação de custos, é preciso o conhecimento detalhado das características da entidade onde o sistema de custos está sendo aplicado, destacando-se o entendimento da estrutura de organização, das responsabilidades envolvidas, das atividades executadas, dos recursos consumidos, dos produtos e serviços gerados e dos clientes atendidos. Este estudo parte do pressuposto que a acumulação dos custos possa ocorrer em diferentes dimensões, propiciando aos gestores municipais um conhecimento detalhado da sua ocorrência. A estrutura de identificação e acumulação depende da realidade organizacional e operacional da PMSM e das necessidades informativas dos seus gestores.

O modelo de identificação de custos poderá se materializar de modo independente ou matricial em planos de objetos, tais como: objetos de custeio funcionais-programáticos, por natureza de gastos, institucionais ou ainda, de produtos ou serviços entregues à população. Também, é possível que se desenhem centros de responsabilidade não contemplados no orçamento, tais como, centro de custos, que podem corresponder ou não aquelas estruturas.

### 2.3.2 Modelo de decisão e informação

Machado e Holanda (2010) mencionam que o sucesso da implantação do sistema de informação de custos não depende apenas da exigência legal nem de rebuscamento na estrutura conceitual. Mesmo sendo fatores relevantes, é de suma

importância que os usuários da informação de custos percebam sua utilidade para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão.

O modelo de decisão e informação envolve a correta identificação dos principais usuários do sistema, ou seja, dos tomadores de decisão em diferentes níveis e a lógica de geração de informações para o processo decisório desses gestores (GUERREIRO, 1996). De maneira mais simples, o modelo de decisão é a representação de como as decisões são tomadas (CATELLI, 1999).

Na administração pública, os relatórios deveriam atender os múltiplos interesses da gestão, tais como, suporte à definição de políticas públicas, acompanhamento das metas do PPA, gestão das entidades, gestão fiscal, etc.

As decisões apoiadas por tais relatórios podem se dividir entre dois extremos, ou seja, das decisões programadas e das não programadas. Neste trabalho, o foco de interesse na caracterização do modelo de decisão do sistema de custos da Prefeitura Municipal de Santa Maria são as decisões programadas, ou seja, aquelas que são repetitivas e rotineiras (SANTOS, 2010).

Ainda, a decisão, programada ou não, pode ser identificada ao longo de todo o ciclo gerencial, ou seja, no planejamento, na execução e mesmo no controle (GUERREIRO apud MACHADO, 2005, p. 34). Neste sentido, Kladi (2011), comenta que as informações de custo relacionadas aos programas e às ações governamentais podem servir de subsídio para a elaboração e para o aprimoramento dos Planos Plurianuais. Se adotadas como instrumentos para o planejamento, estimulariam uma revisão nas metodologias de elaboração de programas, de ações e de produtos das ações. Mesmo que não possuam impacto direto na mensuração do resultado dos programas, as informações referentes aos custos podem explicitar produtos intermediários, atuando como indicador de eficiência dos recursos alocados. Assim, é possível que o plano plurianual subsidiado pelas informações de custos seja um instrumento mais útil à gestão por resultados.

### 2.3.3 Modelo de mensuração

O modelo de mensuração de custos diz respeito aos conceitos de custos e procedimentos analíticos de custeio utilizados no sistema para mensurar

monetariamente o custo dos recursos consumidos e atribuídos aos objetos de custos de acordo com as necessidades dos tomadores de decisões.

Machado (2002) destaca que as mensurações são fundamentais para que o processo de tomada de decisão represente o mais próximo possível o estado da situação, do evento ou da transação sobre as quais os tomadores de decisão devem atuar. A correta representação de determinadas situações é realizada por meio de apropriação de números com as propriedades daquele evento.

Dentre os elementos do modelo de mensuração, Cattelli (1999) destaca a competência dos períodos, os métodos de custeio, a decomposição dos resultados e a análise das variações.

No caso da administração municipal, a competência dos períodos, dependendo do modelo de decisão, pode compreender bimestres se guardar relação com o relatório de gestão fiscal e semestral ou anual se observar o exercício financeiro ou plurianual, se o objeto de custeio é o PPA ou a execução de um projeto de capital, como uma obra, por exemplo.

Os métodos de custeio apontados por Machado (2002) são o custeio por absorção, o pleno, por atividades, o variável e o custeio direto. O método de custeio direto, pela objetividade, pode ser indicado para um estágio inicial de implantação do sistema de custos. De modo similar, Cattelli (2001, p. 91) argumenta que,

“[...] partindo-se do ponto de vista gerencial, o método do custeio direto é o recomendado, visto que evita que a gestão de uma determinada área seja penalizada por custos em que sua área não incorreu e sobre os quais não possui controle”.

Nessa concepção, um sistema de custos que visa à apuração de responsabilidades implicaria em critérios de mensuração aptos a identificar gastos apenas com as áreas e decisões que os originaram, evitando-se o rateio.

Porém, existe uma superposição conceitual entre o modelo de mensuração e o de acumulação e identificação dos custos. Aliado ao modelo de mensuração deve-se estabelecer o sistema de custeio escolhido será por processos ou por ordem. Tal sistema de custeio diz respeito à forma de acumulação dos custos reconhecidos como de competência das áreas de decisões. Além disso, a decomposição dos resultados e responsabilidades, para fins de análise, pode ser efetuada nos objetos de custeio eleitos na concepção do modelo de identificação.

#### 2.3.4 Modelo de processamento

O modelo de processamento depende da arquitetura de dados da organização. Ele diz respeito (1) a como o sistema de custos interage com os sistemas operacionais geradores de dados de custos; e, (2) aos procedimentos lógicos através dos quais os dados de custos (recursos consumidos) são processados, armazenados e convertidos em relatórios gerenciais destinados aos gestores.

No processo de concepção do sistema de custos, é necessário caracterizar os principais usuários e suas necessidades de informação, conhecer a realidade organizacional e operacional da entidade, ou seja, conhecer detalhadamente os objetos de custos sobre os quais decisões são tomadas. Na sequência, é preciso definir os critérios de mensuração do custo dos recursos e do valor dos serviços e produtos gerados. Essa mensuração deve estar em sintonia com as necessidades de informações dos gestores.

Os três modelos anteriores (identificação e acumulação, mensuração, decisão e informação) podem ser integrados em um modelo de processamento de custos que se constitui na ponte inicial entre o modelo conceitual e a solução tecnológica final (*software*).

Para alcançar os seus objetivos, o sistema de custos deve processar informações financeiras e não financeiras. As informações financeiras, em sua grande parte, têm origem nos sistemas denominados de estruturantes, tais como os de contabilidade, gestão de pessoas, controle de inventários, contratos, etc. (vide parte superior da figura 2).

Os estudos de Machado e Holanda (2010) destacam a importância da correlação de informações quantitativas, de natureza não financeira, que vêm, por exemplo, do Plano Plurianual.

Uma das abordagens dominantes na implantação de sistemas de custos na administração pública no Brasil tem sido a confrontação desses dados originados em sistemas estruturantes e de gestão em uma plataforma baixa, ou em um banco de dados relacional também conhecido como armazém de dados (*data warehouse*) fora dos sistemas estruturantes:

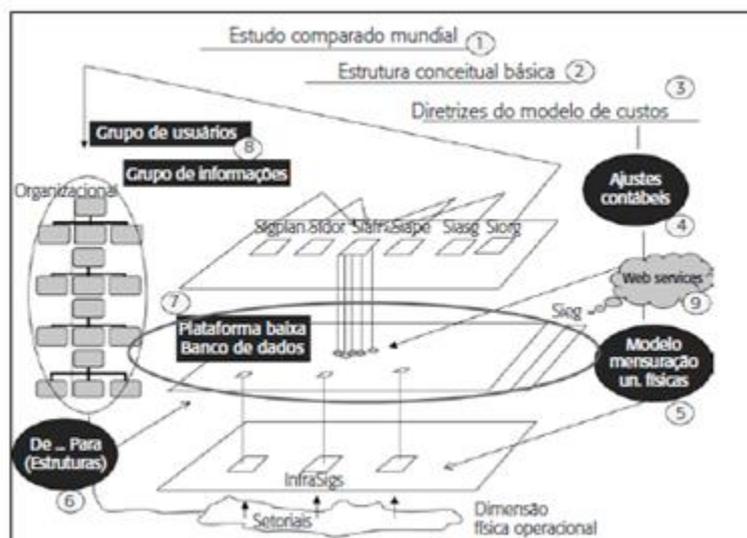


Figura 2 - Visão geral de um modelo de sistemas de custos  
 Fonte: (Machado e Holanda, 2010).

Em geral, os sistemas de contabilidade pública foram concebidos para produzir a informação de natureza orçamentária e a informação patrimonial sem maiores preocupações com a observância estrita do regime de competência, que aqui chamaremos de dimensão temporal do gasto e com a identificação do destino final do recurso consumido na entidade que denominaremos de dimensão espacial do gasto. Essa limitação que mensura o gasto no ingresso (*input*) ao invés do consumo na entrega final de produtos (*outputs*) demanda alguns ajustes contábeis.

Para uma correta geração de informação de custos pressupõe-se a adoção do regime de competência. No entanto, pelo fato da contabilidade pública não adotar em sua plenitude o regime de competência, faz-se necessário realizar alguns ajustes contábeis.

Segundo Santos (2011), no setor público, o estágio orçamentário da liquidação da despesa é o ponto inicial da informação de custos, porque é a fase que mais se aproxima do conceito de custo. Nesse sentido, a estratégia dominante de coleta de dados para a geração da informação de custos é começar pela despesa orçamentária liquidada, fazendo-se os devidos ajustes, seja por acréscimo de valores patrimoniais e por exclusões de valores orçamentários que não são custos do período.

Em uma visão de síntese, apresenta-se o quadro 1 com uma modelagem dos ajustes conceituais contábeis (MACHADO; HOLANDA, 2010).

<b>Despesa orçamentária executada</b>	
	Despesa liquidada Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados.
<b>Ajustes da despesa orçamentária</b>	
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Despesas de capital não efetivas
<b>Ajustes patrimoniais</b>	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação/amortização/exaustão
<b>= Custo</b>	

Quadro 1 - Modelagem dos ajustes conceituais  
Fonte: Machado e Holanda (2010)

O quadro acima aponta para a necessidade de cooperação de diferentes setores na mensuração do custo. Por exemplo, sem a cooperação do setor de almoxarifado no rastreamento do consumo de recursos estocados é praticamente impossível determinar a dimensão temporal e espacial do custo. A depreciação pode ser atribuída por meio de taxas uniformes, porém, no caso de redução ao valor recuperável e uma depreciação acelerada em algum item do ativo imobilizado, a cooperação do setor de patrimônio é imprescindível.

Embora o quadro 1 e seus desdobramentos tenham uma conotação de mensuração, ele aponta também para a necessidade de uma solução tecnológica capaz de integrar todos os módulos do sistema de custos para a geração da informação pretendida.

## 2.4 Experiências em outros entes da Federação

A implantação de sistemas de custos, embora obrigatória, não tem sido uniforme nos vários entes da Federação. O que se percebe, de uma pequena amostra de quatro artigos, é um gradualismo difuso no Brasil. Às vezes, a iniciativa se dá em órgãos descentralizados, em outros casos, a iniciativa é de cima para baixo, começando pela administração direta. As experiências relatadas na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul, na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste, do Banco Central e Municípios do Paraná demonstram as dificuldades e vantagens na implantação e, explicam em parte, a demora nesse processo. Essas experiências demonstraram também a variação nas escolhas dos métodos de custeio e de tecnologias empregadas.

Por exemplo, a situação em 2012 para a implantação do sistema de custos em janeiro de 2013 na Prefeitura Municipal de Sapucaia do Sul foi fundamentada nos quesitos da NBC T 16.11 e demonstrou a insuficiência de pessoal especializado para o desempenho da tarefa, bem como, de meios físicos e tecnológicos, segundo Rosa (2013).

Söthe et al. (2010), avaliaram as atividades desenvolvidas pelas secretarias consumidoras de recursos no município de São João do Oeste, Santa Catarina quando propuseram um piloto de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio-Ambiente. No total, os autores identificaram nove objetos de custo, sendo sete departamentos produtivos e dois auxiliares. Também, identificaram os gastos por programas agregando-lhes o valor correspondente aos custos com energia elétrica, aluguel e depreciação que não faziam parte do orçamento da secretaria, com a respectiva segregação entre custos diretos e indiretos. Os custos foram rastreados e rateados por departamentos e serviços.

Em relação à compatibilização da despesa orçamentária, Santos (2011) mencionou que a escrituração da execução orçamentária no âmbito do Governo Federal, aparentemente, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas e as unidades com a utilização da classificação institucional e programática baseada em programa, atividades e unidade administrativa. Porém, apesar do programa de apoio administrativo colaborar para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos ou de gestão de políticas públicas e demais programas, suas despesas, até o momento, não são associadas a esses programas.

Em decorrência disso, os gestores têm dificuldade na mensuração dos gastos que são necessários para a execução de diversos programas, criando ações genéricas como as que dão suporte aos gastos de apoio administrativo e de pessoal. Como muitos gastos não são planejados em sua alocação para atenderem diretamente a um programa finalístico, isso acaba levando a um nível elevado de custos indiretos e dificulta a avaliação dos programas governamentais.

Por sua vez, Ching et. al. (2011) mencionaram que várias análises e relatórios podem ser extraídos no módulo de informações gerenciais do Banco Central do Brasil tais como, o custo dos recursos; custo das atividades, custo dos objetos de custos nos vários níveis, custo médio das atividades de apoio, todos por diretoria, unidades e subunidades e custo dos projetos desenvolvidos pelo banco. Tais relatórios permitiriam análises do custo das atividades de apoio, existentes em todas as unidades administrativas do Banco, do custo das atividades finalísticas por diretoria, unidade e subunidade; além de atividades que podem ser comparadas com o valor dos serviços prestados externamente. Ademais, ressaltaram os autores que se podem realizar análises de apoio à tomada da melhor decisão possível com base nas informações geradas.

A compreensão da importância da informação de custos também pode ser um fator restritivo na sua implantação. Espejo et. al. (2013) realizaram uma pesquisa em municípios do estado do Paraná, onde buscaram identificar o nível de entendimento e adoção desses municípios em termos de importância, viabilidade e utilidade do sistema de custos, aspectos estes, inerentes a sistemas de custos e sua implantação nos municípios. A pesquisa foi realizada em 67 municípios do Paraná, os resultados revelaram a incipiência do conhecimento acerca da importância, viabilidade e utilidade de um sistema de custos, isso devido a limitações em conhecimento por parte dos agentes públicos. Sobretudo, nos temas que tratam de viabilidade orçamentária e financeira da adoção de sistemas de custos, ambiente para o sistema de custos, sistemas de custos implantados e sistemas operacionais.

### 3 METODOLOGIA

A partir dos objetivos estabelecidos neste trabalho, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva (CERVO, BERVIAN, 2002), uma vez que observa, registra, analisa e correlaciona estratégias de implantação de um sistema de custos. Deste modo, a pesquisa realizada se caracteriza como teórica, mas também empírica, utilizando-se do método dedutivo para alcançar seus objetivos. No método dedutivo duas características se destacam em relação ao indutivo: primeira, se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira e segunda, toda a informação ou conteúdo fatural da conclusão já estava, pelo menos, nas premissas (LAKATOS, MARCONI, 2001).

A investigação é empírica porque vai caracterizar a entidade estudada, ou seja, a PMSM. A pesquisa não tem, portanto, o objetivo de achar uma solução para o sistema de custos, mas sim enquadrar as estratégias de implantação dentro de uma base teórica capaz de explicar as políticas adotadas ou preferenciais.

Em um primeiro momento buscou-se levantar elementos sobre a realidade operacional da PMSM, tais como, tamanho do orçamento, número de secretarias, funções de governo desempenhadas e programas. Essas informações são de natureza exploratória.

#### 3.1 Método Delphi

Lindstone e Turoff (1975) apud Dantas (2006) caracterizam o método Delphi como a estruturação de um processo de comunicação de grupo de forma que ele seja efetivo a ponto de permitir que alguns indivíduos lidem como um todo com um problema complexo.

Em geral a procura por significados é uma busca por padrões, por consistência dentro de certas condições, ou simplesmente, busca por “correspondência”.

Neste trabalho a codificação dos dados colhidos se origina do referencial teórico procurando agregar frequências e descrever os seus padrões de modo dedutivo. Os padrões são conhecidos antecipadamente e materializados nas questões da pesquisa, servindo como um *benchmark* para a análise (STAKE, 1995).

O método Delphi é operacionalizado por meio de um questionário interativo, que circula várias vezes por um grupo de especialistas, preservando-se o anonimato das respostas individuais. Na primeira rodada, o questionário é aplicado individualmente. Nesta rodada, de acordo com Giovinazzo (2001), a interação entre os coordenadores da pesquisa e os especialistas é fundamental para garantir a acurácia das respostas. Também, em função do estágio precoce da pesquisa, vários tipos de questões podem ser empregados.

Antes da segunda rodada, as respostas são tabuladas de modo a associar os principais argumentos às diferentes tendências de respostas. O argumento, no caso da pesquisa, são os elementos do referencial teórico (WRIGHT, GIOVINAZZO, 2000). A equipe de pesquisa deve decidir sobre a necessidade de incorporação de novas questões.

Na segunda rodada é obrigatória a apresentação dos resultados da primeira rodada. As questões são rediscutidas a luz da argumentação dos especialistas (GIOVINAZZO, 2001).

A cada nova rodada, as perguntas são redirecionadas aos participantes que podem reavaliar suas respostas em relação à resposta dos demais. As rodadas são repetidas até que a divergência entre as respostas chegue a um nível considerado satisfatório. Duas rodadas é o número mínimo para caracterizar a técnica como Delphi (GIOVINAZZO, 2001).

As vantagens do método apontadas por Roque (1998) apud Dantas (2006) são o anonimato dos participantes, baixo custo de aplicação, isenção de pressão sobre o entrevistado, socialização e debate das informações geradas, pensamento independente e evolução gradual das opiniões e a possibilidade de redução da hostilidade entre grupos ou indivíduos rivais.

Como desvantagens do método, o autor citado enumera a possibilidade de não representatividade dos resultados, a possibilidade de obtenção de um consenso forçado e que não deve ser visto como uma solução final, em outras palavras, o método não é conclusivo.

### 3.1.1 Formulação das questões

O roteiro da entrevista está fundamentado em um questionário estruturado e padronizado que procura contemplar as quatro dimensões da estratégia de

implantação de um sistema de custos, conforme o referencial teórico. O primeiro conjunto de questões diz respeito à estratégia de identificação e acumulação (EIA). Em seguida vêm questões sobre a estratégia de mensuração de custos (EMC). Depois, seguem as questões sobre a estratégia de processamento de custos (EPC) e, por fim, as perguntas sobre estratégia de decisão e informação (EDI).

Na formulação das questões, após a revisão de literatura, realizou-se uma atividade de *brainstorming* entre os pesquisadores para decidir, em função da materialidade dos elementos de custos, aquilo que seria mais importante na investigação do processo de concepção do sistema de custos da PMSM.

### 3.1.2 Seleção dos especialistas

Os especialistas selecionados são dois membros da administração pública municipal que fazem parte da área contábil. Como o sistema de custos não está implantado e trata-se apenas de uma ideia que está sendo construída com pilotos em duas secretarias, a amostra de especialistas restringe-se aos idealizadores desses pilotos.

### 3.1.3 Coleta de dados

A entrevista foi a técnica de coleta de dados escolhida para a monografia. Para Lakatos e Marconi (2001), a entrevista consiste em uma conversação face a face, de maneira metódica, proporcionando ao entrevistado, verbalmente, a emissão da informação necessária.

Adotou-se a entrevista estruturada ou padronizada, ou seja, aquela que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido, em outras palavras, as perguntas feitas ao indivíduo seguem um roteiro estabelecido (LAKATOS; MARCONI, 2001).

Utilizou-se um questionário como roteiro de entrevista a fim de melhor elucidar o processo de concepção do sistema de custos da PMSM, seus desafios e suas capacidades de geração de informação.

### 3.1.4 Validação dos dados

Respostas às entrevistas, em geral, prescindem de confirmação até que a sua redação se torne incontestável. O limite da validação é alcançado quando a narração chega ao estágio em que o pesquisador se torna o sujeito, exceto os entrevistados, que teve maior oportunidade de observar e descrever o fenômeno em questão (STAKE, 1995).

O método Delphi consiste em buscar o consenso, a partir de respostas anônimas à questionários e *feedback* controlado, ou seja, por meio da troca de opiniões e de informações entre especialistas. Em outras palavras, trata-se de uma forma estruturada de obter a opinião de especialistas (VIANA, 1989 apud CUNHA, 2007; WRIGHT, GIOVINAZZO, 2000).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Prefeitura Municipal de Santa Maria é um órgão executivo que controla 261.031 habitantes, conforme o censo de 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Santa Maria também conhecida como “Coração do Rio Grande”, esta situada na região central do estado do Rio Grande do Sul a duzentos e noventa quilômetros da capital, sendo a quinta maior cidade do estado em população, além de possuir uma população flutuante composta de estudantes universitários e militares. Com um IDHM (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal) de 0,784, o orçamento público do município em 2014 é de R\$ 530.000.000,00, o maior da sua região.

Possui como missão prestar serviços públicos de qualidade para os cidadãos e promover o bem estar de todos e como visão ser referência geral na gestão pública e na prestação de serviços públicos.

Pela Lei Orçamentária Anual (LOA) para o ano de 2015 no município, a proposta orçamentária foi R\$ 620 milhões, apresentando crescimento de 16,98% em relação ao ano anterior.

Constitui um sistema organizacional permanente, composto da Chefia de Governo, de secretarias e órgãos equiparados integrantes da Administração Direta, bem como de entidades da Administração Indireta, integrados segundo as áreas e setores de atividades relativas às metas e objetivos que devem atingir, e orientados para o alcance da eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas municipais.

Sua estrutura esta apoiada em 24 departamentos, sendo: Câmara Municipal de Vereadores, Gabinete do Prefeito, Procuradoria Geral do Município, 17 secretarias, Instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos Municipais de Santa Maria (IPASSP), Instituto de Planejamento de Santa Maria (IPLAN) e Controladoria e Auditoria Geral. Em relação ao seu quadro funcional possui 3.537 servidores, quatro servidores adidos e 14 cedidos.

Considerando a estrutura político-organizacional definida em Secretarias e a divisão destas em Superintendências ou Setores, bem como a identificação dos programas estabelecidos na Lei Orçamentária, se fez necessário à definição de departamentos e seus Centros de Custos, para a formatação de um sistema de

custos capaz de apurar os gastos de cada programa desenvolvido, além de fornecer informações gerenciais ao gestor público.

A partir dos estudos preliminares, percebe-se a utilização das Secretarias Municipais, de acordo com a estrutura administrativa do município, como “Departamentos”. Em cada um desses departamentos será identificada a menor unidade consumidora de recursos, denominadas de “Centros de Custos” a partir das Superintendências, setores ou unidades.

O Custo Santa Maria, assim como os modelos estadual e federal, adotará o método de custeio direto, tendo em vista a comparabilidade como função básica. A utilização desse método de custeio também se justifica pelo menor esforço dispendido, menor dificuldade na busca da informação, além da menor aplicação de recursos na execução da tarefa de controle e apuração dos custos no município.

O processo de idealização de um sistema de custos na PMSM iniciou em 2005 com uma equipe que, logo em seguida, foi transferida para o controle interno, não dando continuidade ao projeto. Somente em abril de 2014, o tema voltou a ser discutido. Na ocasião foi formada uma nova equipe para reiniciar o projeto de implantação de um sistema de custos.

O primeiro passo da nova equipe foi construir uma estrutura teórica para começar então, a partir de julho de 2014, a colocar em prática a ideia do sistema. Desde o princípio ficou claro para os participantes que o processo de implantação do sistema de custos da PMSM seria gradual e que não seria rápido. A acumulação dos custos no setor público, sobretudo na administração direta, trata dos gastos com serviços prestados em uma base contínua (MACHADO, 2002). Essa tendência pode ser observada nas seis subfunções executadas no orçamento da Prefeitura Municipal de Santa Maria em 2014 (tabela 1) que respondem por 80% do gasto público:

Tabela 1 – Execução orçamentária da despesa por subfunções

Subfunção	Reais	%
Administração Geral	126.770.047,67	23,9
Ensino Fundamental	89.006.789,00	16,8
Infraestrutura Urbana	69.789.400,00	13,2
Previdência do Regime Estatutário	63.315.000,00	11,9
Atenção Básica	57.535.212,33	10,9
Educação Infantil	20.990.126,00	4,0
Outros	102.593.425,00	19,4

Fonte: Prefeitura Municipal de Santa Maria (2014).

Com exceção da infraestrutura urbana, nas demais subfunções não há formação de estoques expressivos envolvidos, tampouco transformação de matérias primas em produtos. Portanto, presume-se que o sistema de acumulação de custos mais indicado à PMSM seria por processos ao invés de um sistema de acumulação de custos por ordens de produção.

#### 4.1 Primeira rodada

Na primeira rodada, foi apresentado aos especialistas o questionário que consta no apêndice, com 23 questões.

##### 4.1.1 Estratégias de identificação e acumulação de custos

**EIA\_1:** Considerando dois grandes eixos, o funcional programático e o institucional, em qual deles a PMSM vai se basear para identificar os custos?

Resposta 1: *A PMSM se baseou no eixo institucional. Para que pudesse ser feito a identificação dos custos, teve-se como base a estrutura organizacional da PMSM, sendo esta dividida em secretarias e suas subdivisões. Dentro destas, foram criados os centros de custos, por exemplo, na Secretaria da Educação têm-se, dentre outras, a Educação Básica e seus centros de custos são formados por várias escolas e suas respectivas gestões, na qual será possível a identificação dos custos.*

Resposta 2: *Para identificação dos custos, irá se basear no eixo institucional.*

**EIA\_2:** Caso a escolha seja pelo eixo institucional, ele será de alcance amplo, por exemplo, alcançando as secretarias como um todo ou restrito, atingindo unidades administrativas ou frações destas, como escolas, unidades de saúde, etc.?

Resposta 1: *Atingirá frações das unidades administrativas.*

Resposta 2: *Vai ser de caráter restrito, atingindo frações destas como, as unidades de saúde, escolas, etc.*

**EIA\_3:** Qual será a estratégia de reconhecimento de custos em relação ao servidor apresenta mais de um contrato de trabalho com a PMSM?

Resposta 1: *Quando um servidor apresentar mais de um contrato (matrícula) na PMSM, o setor de folha de pagamento identificará as horas de trabalho em cada uma delas e o valor do gasto com a despesa de pessoal será distribuído de acordo com o seu período de trabalho, por horas trabalhadas, de forma a atribuir a cada centro de custo o valor pago ao servidor pelo efetivo custo do trabalho naquele local. Esse caso se aplica especialmente aos médicos que atendem em diferentes postos de saúde e professores que possuem carga horária em diferentes escolas.*

Resposta 2: *Com relação ao servidor que apresenta mais de um contrato com a prefeitura, isso ainda não foi bem definido. Porém, no primeiro momento, sem um rateio têm-se inicialmente algumas distorções, por exemplo, um professor que trabalha em mais de uma escola, inicialmente ele vai ser alocado em apenas uma escola, então primeiramente vai ocorrer esta distorção, sendo que deveria ser identificado o custo desse professor nas outras escolas em que o serviço é prestado. Em um segundo momento, com o intuito de melhorar o levantamento de custos, será utilizado o rateio para que esse tipo de distorção não ocorra. Por exemplo, temos médicos que trabalham em várias unidades de saúde, nesse momento o custo que a prefeitura arca com esse médico vai ser custo de uma única unidade.*

**EIA\_4:** Qual será a estratégia de reconhecimento de custos em relação ao servidor que é cedido de outro órgão (servidor da UFSM, por exemplo, que executa atividades na PMSM) ou servidor do município que é cedido para outro órgão?

Resposta 1: *Quando o servidor for cedido para o município, seja ele da União, do Estado ou de outras empresas ou entidades de apoio, como é o caso do SEBRAE, a PMSM é responsável por repassar o valor da remuneração deste servidor ao cedente. O valor repassado não faz parte da folha de pagamento da Prefeitura, devendo haver o ressarcimento ao órgão de origem. Pois é ele quem*

*realiza o pagamento do salário. Logo, o valor ressarcido será um custo atribuído diretamente a unidade em que o servidor exerce suas atividades.*

*E para os casos de funcionários do município que são cedidos a outros órgãos não corresponderão aos custos para o ente, pois os valores da remuneração serão pagos pelo órgão que solicitou o servidor.*

*Resposta 2: Para os funcionários que são cedidos a PMSM, embora não esteja na folha de pagamento da instituição, o custo recairá sobre o local onde o servidor exerce suas atividades, pois a PMSM terá que ressarcir o órgão de origem do servidor. Quanto aos cedentes, embora faça parte da folha de pagamento, não irão compor os custos, pois os valores da remuneração serão ressarcidos pelo órgão que solicitou o servidor.*

**EIA\_5:** Qual será a solução ou estratégia desenvolvida da PMSM para identificar o local de consumo do recurso quando este não é exatamente o da liquidação da despesa orçamentária?

*Resposta 1: Quando o Local de Consumo do Recurso não for o mesmo da despesa ou não for possível sua identificação, o custo recairá sobre o Gabinete/Gestão da Secretaria que originou o gasto.*

*Resposta 2: A fonte de informação de custos não vai ser apenas da liquidação, ainda temos mais três lugares, esses são: almoxarifado, patrimônio e folha de pagamento, para assim podermos obter a informação de custos. No primeiro momento estamos em busca de colocar cada coisa em seu lugar, ou seja, estamos em busca de “arrumar a casa”, no intuito de obtermos uma melhor informação de custos. Outro ponto importante nesse processo, e a questão cultural das pessoas, estamos tentando disseminar a ideia de que todos têm o papel de fazer os devidos controles com relação a materiais, pessoal, etc., enfim, tudo o que irá compor os custos deve estar adequado, para que a informação não seja distorcida. Logo, quando o local do gasto não for correspondente ao da liquidação, será atribuído ao montante ao centro de custos Gestão.*

**EIA\_6:** Em relação à acumulação de custos, esta será apenas por processos, focando as atividades contínuas do governo, ou há alguma previsão de acumulação por ordem, como por exemplo, com obras públicas que tem início, meio e fim?

*Resposta 1: A acumulação dos custos se dará de acordo com o objeto de gasto, dependendo do tipo de demanda, podendo ocorrer das duas formas. Assim, obras e serviços de engenharia terão os custos acumulados por ordem, onde ao*

*final ou conclusão do contrato, o custo gerado irá compor o valor do bem a ser registrado no Ativo. Por outro lado, gastos contínuos relacionados às atividades de governo (como água, luz, telefone, pessoal e encargos, etc.) são acumulados por processo, alocados aos centros de custos que os consumiu.*

*Resposta 2: Os serviços prestados pela PMSM serão apenas por processo. No que diz respeito a obras, por exemplo, não vai entrar para o levantamento de custos, por se tratar de um investimento, compondo assim o ativo.*

**EIA\_7:** *Quanto aos gastos com utilidades públicas como energia elétrica, água e esgoto, telefone, como será identificado o gasto de cada centro de custos?*

*Resposta 1: Quanto aos gastos de energia, água e luz. O entrevistado comentou que estes sempre recairão sobre o centro de custo relativo à Gestão de determinado local. Exemplo: Para cada escola que atua na educação fundamental, ensino infantil e educação de jovens e adultos (EJA) foram estabelecidos até três centros de custos, relacionados ao nível ensino, além do centro de custo Gestão da Escola. Com isso, considerando uma conta única do gasto para a escola e a impossibilidade de mensuração direta deste gasto por centro de custo, todo seu valor irá compor o centro de custo Gestão da escola. Já as creches, cuja atividade direciona-se apenas a educação infantil, não houve necessidade de segregação entre gestão da creche e educação infantil, sendo estabelecido apenas um centro de custo creche, já que o gasto é voltado exclusivamente a um fim.*

*Resposta 2: Como as secretarias foram divididas em centros de custos, as contas de água e esgoto, telefone e energia elétrica vão compor os custos que corresponde a cada centro em que foram alocadas, quando possível, como nos casos das creches. Porém, como exemplo, a luz do prédio, onde há existência de vários centros de custo, vai ser custo da secretaria de Gestão, convencionou-se assim pelo fato dessa secretaria ser responsável pela manutenção do prédio. Esse fato vai ocorrer, pelo motivo de não ratearmos inicialmente esse tipo de gasto. Outro exemplo e nas escolas, podemos saber o quanto aquela escola está gastando com essas contas, porém não conseguimos identificar quanto pertence a cada centro de custos, e quando isso acontece o custo total vai ser atribuído ao centro de custos de gestão da escola.*

#### 4.1.2 Estratégias de mensuração de custos

**EMC\_08:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará as despesas de exercícios anteriores?

Resposta 1: *Considerando que essas despesas foram executadas em exercício anterior, serão registrados diretamente no PL, não fazem parte das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD).*

Resposta 2: *Em vista que a PMSM tem o intuito de apurar os custos do período atual, as despesas de exercícios anteriores, não farão parte dessa informação.*

**EMC\_09:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará a despesa com bens estocáveis em almoxarifado?

Resposta 1: *Não são utilizados os valores dos empenhos que se referem às compras para estoque.*

Resposta 2: *Quando é feito a compra de mercadorias, e é dada entrada no almoxarifado, isso não é custo. Os bens estocáveis vão ser considerados custos, apenas no momento de consumi-los. Como não vai ser no momento da liquidação a obtenção dessa informação, não teremos problemas, pois no momento que é feito a requisição ao almoxarifado, vai ser identificado a qual centro de custos aquele bem vai ser consumido. No entanto, existe o problema da existência de pequenos almoxarifados dentro das secretarias da PMSM, isso acaba provocando uma distorção na informação de custo. E essa existência de almoxarifados dentro das secretarias, se dá pelo fato do almoxarifado “principal” ficar distante dessas. Então, elas sujeitam-se a manter esses pequenos estoques, com intuito de não ter que parar com suas atividades, para buscar material no almoxarifado “principal”, o que seria inviável. O que se pretende, e que ocorra futuramente uma diminuição desses bens estocados dentro das secretarias.*

**EMC\_10:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará os valores empenhados em adiantamentos ou suprimentos de fundos?

Resposta 1: *Quando ocorrer efetiva comprovação, lança-se diretamente no custo. Isto vai ocorrer no momento da liquidação.*

Resposta 2: *Com relação a esse item, não conseguimos capturar nos quatros “eixos”, patrimônio, folha de pagamento, almoxarifado e contabilidade, na qual*

*buscamos a informação de custos, ele no momento não fará parte da informação de custos. Com isso, trataremos posteriormente sobre.*

**EMC\_11:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará as despesas de capital?

*Resposta 1: As despesas de capital não passam pela VPD no momento da aquisição. O valor considerado para custo será o de depreciação ou amortização de determinado bem, ou seja, só será considerado o gasto na utilização efetiva do bem em determinado período.*

*Resposta 2: Pelo motivo da despesa de capital se tratar de um investimento, ela não vai compor os custos. Ela vai obrigatoriamente para o ativo, o sistema contábil da PMSM já faz isso, no momento da liquidação.*

**EMC\_12:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará os restos a pagar liquidados e, portanto, considerados executados no exercício?

*Resposta 1: Estes deverão ser incorporados aos custos, ou seja, somados.*

*Resposta 2: Como restos a pagar liquidados farão parte dos custos do período, ele vai integrar o custos do período.*

**EMC\_13:** Como a PMSM tratará o consumo independente da execução orçamentária de estoques?

*Resposta 1: O valor considerado é o que foi requisitado, através de documento específico, por cada unidade. A PMSM conta com um sistema de informação que controla o consumo de materiais e que pode fornecer a informação das quantidades requisitas e seus respectivos valores, por cada centro de custo que os consumiu.*

*Resposta 2: Os bens estocáveis vão ser considerados custos, apenas no momento de consumi-los. Como não vai ser no momento da liquidação a obtenção dessa informação, não teremos problemas, pois no momento que é feito a requisição ao almoxarifado, vai ser identificado a qual centro de custos aquele bem vai ser consumido. No entanto, existe o problema da existência de pequenos almoxarifados dentro das secretarias da PMSM, isso acaba provocando uma distorção na informação de custo. E essa existência de almoxarifados dentro das secretarias, se dá pelo fato do almoxarifado “principal” ficar distante dessas. Então, elas sujeitam-se a manter esses pequenos estoques, com intuito de não ter que parar com suas atividades, para ir à busca de material no almoxarifado “principal”, o*

*que seria inviável. O que se pretende, e que ocorra futuramente uma diminuição desses bens estocados dentro das secretarias.*

**EMC\_14:** Como a PMSM tratará as prestações de contas de adiantamentos ou suprimento de fundos?

*Resposta1: Quando houver a efetiva comprovação, lança-se diretamente no custo.*

*Resposta 2: No momento da prestação de contas, deve estar indicado para qual centro de custo pertence àquela despesa. Por exemplo, na secretaria de finanças, uma pessoa recebe um adiantamento, na qual gasta algo com o setor de contabilidade, de receita e de compras, quando ocorrer à prestação de contas, a pessoa deverá identificar qual é o valor correspondente a cada centro de custos, para que assim possam ser apurados corretamente os custos. Contudo, os adiantamentos ou suprimentos de fundos estão fora daqueles quatro “eixos”, por isso, vamos ter que achar meios para que se consiga obter essa informação. O que podemos fazer é soma-los aos quatros “eixos”, depois de termos o levantamento destes.*

**EMC\_15:** Como a PMSM tratará o consumo de capital independente da execução orçamentária, como por exemplo, a depreciação, exaustão ou amortização?

*Resposta 1: O valor considerado para custo será o de depreciação ou amortização de determinado bem, ou seja, só será considerado o gasto na utilização efetiva do bem em determinado período.*

*Resposta 2: A depreciação, exaustão e amortização, vão ser informações fornecidas pelo setor do patrimônio. O setor tem, por exemplo, todas as informações referentes aos bens da PMSM, alocados em seus devidos centros de custos. Quando desejamos obter informação a respeito da depreciação mensal, o patrimônio fornecerá através de relatórios, no qual podemos obter essa informação por centro de custos.*

*A PMSM contratou uma empresa, para que realizasse levantamento patrimonial, e pudesse ser atribuído cada bem ao seu devido centro de custos. Assim, acarretando na correta obtenção de informação de custos.*

**EMC\_16:** Como a PMSM tratará as despesas de exercícios anteriores?

Resposta 1: *Considerando que essas despesas foram executadas em exercício anterior, serão registrados diretamente no PL, não fazem parte das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD).*

Resposta 2: *O tratamento a ser feito, é de somá-las aos períodos a que pertencem. Porém, neste momento, não o faremos pela lógica de não termos feito em períodos anteriores apuração de custos.*

**EMC\_17:** *Como a PMSM tratará as variações dependentes e as independentes da execução orçamentária sobre o estoque de dívida pública em relação no sistema de custos?*

Resposta 1: *O valor do custo considerado é apenas o gasto no pagamento dos juros e encargos da dívida, pois o valor do principal esta no passivo e pertence a um valor de anos anteriores. Hoje, a maior parte das dívidas da PMSM se refere a servidores que foram cedidos de outros órgãos (Caixa, Universidade Federal de Santa Maria) e algumas operações de crédito.*

Resposta 2 : *Para a PMSM, a dívida pública compõe o órgão de Encargos Gerais do Município, assim como , precatórios, passivo atuarial e despesa de exercícios anteriores, estes não irão compor os custos da PMSM.*

#### 4.1.3 Estratégias de processamento de custos

**EPC\_18:** *Nos sistemas de informação da PMSM existe cadastro de unidades administrativas (UA)? Essas UAs correspondem aos centros de custos?*

Resposta 1: *Não existe um modelo de processamento de custos na PMSM, o que a prefeitura tem realizado é um projeto sobre custos, que visa futuramente à implantação de um sistema de informação de custos propriamente dito. Existe no momento a utilização de um sistema que possui diversos módulos, dentre estes o “CM” (Consumo de Materiais), “GP” (Gestão de Pessoas), “PP” (Patrimônio) e o “CP” (Contabilidade Pública), nos quais podem ser extraídos relatórios que geram as informações necessárias à apuração de custo. Esse procedimento será feito manualmente com auxílio de planilhas do Excel®, visto que o sistema utilizado ainda não desenvolveu ou disponibilizou um módulo SIC (Sistema de Informação de Custos).*

Resposta 2: *Não existe cadastro, inclusive pelo fato de não termos ainda um sistema informatizado. No entanto, esclarecemos que centros de custos são*

*menores que as unidades administrativas propriamente ditas. Por exemplo, na secretaria de finanças existem três superintendências, a de licitações, receitas e a de contabilidade e orçamento, na qual dentro dessas foram criadas vários centros de custos. Com isso, os centros de custos são unidades mais baixas que as unidades administrativas, por isso não correspondem à parte administrativa.*

**EPC\_19:** Como é captada a informação não financeira (KW/h, m<sup>3</sup>) sobre o gasto com utilidades públicas, energia elétrica, água e esgoto, telefone?

Resposta 1: *idem à resposta ao item EPC\_18.*

Resposta 2: *Essa questão não está sendo tratada no momento.*

**EPC\_20:** Qual a solução para rastrear custos diretos quando a unidade de consumo é diferente da unidade de liquidação da despesa?

Resposta 1: *idem à resposta ao item EPC\_18.*

Resposta 2: *Idem à resposta ao item EPC\_18.*

**EPC\_21:** Quantos às outras informações físicas (ex. horas trabalhadas, número de consultas, número de alunos, etc.), como elas serão capturadas e associadas aos custos?

Resposta 1: *idem à resposta ao item EPC\_18.*

Resposta 2: *idem à resposta ao item EPC\_18.*

*No entanto, trataremos de fazer identificação de um indicador para cada centro de custos, o que hoje não temos. Por exemplo, nas secretarias que prestam serviços fins, como a secretaria da educação, saúde, obras, vai ter como indicador o serviço prestado por essa secretaria. Na saúde, podemos ter como indicador o número de consultas, na educação o número de alunos como indicador. Na contabilidade, teremos como indicador o número de lançamento, pois todos os estágios que temos, são feitos lançamentos. Então, cada centro de custos tem que ter seus indicadores, porém ainda não temos. Tem que saber o que é interessante medir em cada centro de custos, qual é a informação que precisamos. Primeiramente estamos querendo fazer o levantamento de custos de cada centro de custos, posteriormente partiremos em busca desses indicadores.*

#### 4.1.4 Estratégias de decisão e informação de custos

**EDI\_22:** Assumidos os objetos de custeio, quais as decisões que se esperam que sejam tomadas com o auxílio dos relatórios de custos?

Resposta 1: *Obtido os relatórios com as informações de gastos e geradas as planilhas de apuração de custos, será entregue aos gestores (Secretários, Superintendentes e Coordenadores), responsáveis pelos centros de custo, visando possibilitá-los uma análise comparativa dos resultados, primeiramente do próprio centro de custos (comportamento) e daquele centro de custo com outros (comparação), porém com características semelhantes, para poder assim melhorar a gestão dos recursos. Também, podem ser comparados os custos com diferentes entidades; comparar com períodos anteriores; e, comparar custos que foram previstos com os executados.*

Resposta 2: *O que é mais interessante, pelo levantamento de custos, é saber qual é o custo das atividades fins. Por exemplo, se uma escola X, gasta valor x com um aluno, e escola Y gasta mais, perguntasse, porque esse gasto é maior? Quais são as medidas que devemos tomar para que esse quadro mude. Outro exemplo, na saúde, qual é o custo de uma consulta médica? Devemos continuar mantendo os postos ou o custo é menor contratando uma consulta? Tais questões nos levam a solucioná-las com base nas informações geradas pelo levantamento dos custos da PMSM.*

**EDI\_23:** Quais serão os principais relatórios relevantes para diferentes usuários e a frequência de análise que deles se espera?

Resposta 1: *Estas informações geradas mensalmente podem auxiliar o gestor no processo decisório, mostrando, por exemplo, que tal gasto pode ser diferente daquele gasto em diferentes escolas, assim possibilita criar ações para que possam ser corrigidas tais distorções.*

Resposta 2: *Acredita-se que esta questão é muito cedo para tratarmos. Estamos tendo muito dificuldade nesse processo implantação de custos. Existe o fato cultural das pessoas, em termos de ter que fazer o adequado controle dos custos, responsabilidade de saber indicar adequadamente a qual centro de custos determinado item pertence, a importância desse levantamento, entre outras, então são questões que buscamos na tentativa de melhorá-las, para que seja feita de fato um correto levantamento da informação de custos.*

## 4.2 Segunda rodada

Para a realização da segunda rodada da técnica Delphi, após a verificação das respostas que foram convergentes, os resultados foram separados em dois grupos, o das respostas convergentes e o das respostas com algum grau de divergência. As respostas convergentes não foram alteradas pelos especialistas. Em relação às respostas divergentes dos entrevistados foi comentado pelo item “Alteração de Reposta” as informações que foram dadas inicialmente.

### 4.2.1 Relatório de questões convergentes

Análise trata resumidamente sobre as questões que convergiram na primeira rodada de entrevista. Nestes pontos, os entrevistados estão com o mesmo pensamento em relação aos procedimentos necessários para a implantação de um sistema de custos.

Em relação às estratégias de identificação e acumulação o sistema de custos terá como base o eixo Institucional. Adotou-se como base a estrutura organizacional para montar os centros de custo. Dentro das secretarias foram criados os centros de custos, por exemplo, na Secretaria de Educação tem-se, dentre outras, a Educação Básica e seus centros de custos que são formados por várias escolas e suas respectivas gestões.

A estratégia adotada pela PMSM para poder identificar o consumo do recurso quando este não é exatamente o da liquidação da despesa orçamentária, o custo será acrescido ao centro de custo da gestão da secretaria do local que originou o gasto.

Abordou-se que quando o servidor for cedido para o município, a PMSM é responsável por repassar o valor da remuneração deste servidor ao cedente. O valor repassado não faz parte da folha de pagamento da Prefeitura, devendo haver o ressarcimento ao órgão de origem, pois é ele quem realiza o pagamento do salário. Logo, o valor do ressarcido será um custo atribuído diretamente à unidade em que este servidor exerce suas atividades. E para os casos de funcionários do município que são cedidos a outros órgãos não corresponderão aos custos para o ente, pois os valores da remuneração serão pagos pelo órgão que solicitou o servidor.

No que diz respeito à acumulação de custos, se dará por processos focando nas atividades contínuas. Os gastos de governo para a manutenção das atividades (como água, luz, telefone, pessoal e encargos, etc.) serão acumulados por processo, e alocadas aos centros de custos que as consumiu. Os gastos referentes à obras que se classificam por ordem, por exemplo, não farão parte do custo.

Em referência aos gastos com água, esgoto, telefone e energia elétrica, quando for possível será alocado diretamente ao centro de custos. No entanto, quando não possível essa identificação, o montante recairá sobre o centro de custos gestão.

Em relação à estratégia de mensuração de custos, a PMSM não irá considerar as despesas de exercícios anteriores, considerando que se referem a competências executadas anteriormente, não incluídas no orçamento em exercício, portanto registradas diretamente no PL.

No tocante as despesas de capital, essas não irão compor os custos da PMSM, tendo em vista que se trata de investimento. Logo, irá obrigatoriamente compor seu ativo.

No que concerne aos bens para consumo estocados em almoxarifado, a PMSM não vê problema quanto a isso, pois essa informação vai ser obtida a partir do consumo do bem. Como essa informação não vai ser obtida no momento da liquidação, não acarreta problema, pois no momento que é feito a requisição ao almoxarifado, irão os responsáveis pelo setor identificar qual centro de custos aquele bem vai ser consumido.

Quanto ao consumo de estoque independente da execução orçamentária, será considerado o que foi requisitado, através de documento específico, para cada unidade. A PMSM conta com um sistema de informação que controla o consumo de materiais e que pode fornecer a informação das quantidades requisitas e seus respectivos valores, por cada centro de custo que os consumiu.

No que diz respeito aos adiantamentos ou suprimento de fundos, quando da sua efetiva comprovação, lançar-se-á diretamente no centro de custo a que pertence esse gasto. Assim, a secretaria, tendo ela vários centros de custos, vai ter que indicar a qual centro ou centros de custos pertence aquele gasto.

Tratando-se dos gastos relacionados à utilização dos bens imobilizados, como à depreciação, amortização e exaustão de determinado bem, será considerado para fins de apuração de custos, tal valor referente à disponibilidade do

bem em determinado período. Essas informações serão fornecidas pelo setor de patrimônio, pois ele tem o controle de todas as informações referentes aos bens da PMSM, alocados em seus devidos centros de custos. Quando se deseja obter informação a respeito da depreciação mensal, o sistema de controle de patrimônio emite um relatório da depreciação por centro de custo.

Sobre as despesas de exercícios anteriores, serão registradas diretamente no PL, não fazendo parte das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD).

Em relação aos restos a pagar liquidados, por terem sido executados no exercício, estes farão parte dos custos do período. Em relação às questões abordadas sobre processamento de dados, as respostas foram unânimes que a PMSM não possui um sistema de custo informatizado.

Referente às decisões que se esperam ser tomadas com o auxílio dos relatórios será realizar um análise dos gastos do próprio centro de custo ou um comparativo com o gasto dos demais centros de custo com características semelhantes, para poder assim melhorar a gestão dos recursos. Também, podem ser comparados os custos com diferentes entidades; comparar com períodos anteriores; e, comparar custos que foram previstos com os executados.

#### 4.2.2 Questões para reavaliação

Questões referentes à compilação das respostas da primeira rodada que não se encontraram em reciprocidade. Elaboradas para aplicação de uma segunda rodada necessária para que uma nova análise fosse realizada.

**EIA\_03:** Qual será a estratégia de reconhecimento de custos em relação ao servidor apresenta mais de um contrato de trabalho com a PMSM?

Foi abordado que quando um servidor apresentar mais de um contrato (matrícula) na PMSM, o setor de folha de pagamento identificará as horas de trabalho em cada uma delas e o valor do gasto com a despesa de pessoal será distribuído de acordo com o seu período de trabalho, por horas trabalhadas, de forma a atribuir a cada centro de custo o valor pago ao servidor pelo efetivo custo do trabalho naquele local. No entanto, mencionou-se também que esta questão ainda não foi bem definida e que em um primeiro momento, o servidor que apresenta mais de um local de trabalho, vai ser alocado em apenas um local (centro de custos).

Alteração de resposta: *No que diz respeito à estratégia de reconhecimento em relação ao servidor que apresenta mais de um local de trabalho com a PMSM, o servidor vai ser alocado no centro de custos que apresenta mais carga horária.*

**EMC\_08:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará os valores empenhados em adiantamentos ou suprimentos de fundos?

Mencionou-se que fará parte do custo no momento da efetiva comprovação, na liquidação. No entanto, também foi observado que não sendo possível capturar essa informação nos quatros “eixos”, patrimônio, folha de pagamento, almoxarifado e contabilidade, não fará parte da informação de custos.

Não houve alteração das respostas por parte dos especialistas.

**EMC\_17:** Como a PMSM tratará as variações dependentes e as independentes da execução orçamentária sobre o estoque de dívida pública em relação no sistema de custos?

O valor do custo considerado é apenas o gasto no pagamento dos juros e encargos da dívida, pois o valor do principal esta no passivo e pertence a um valor de anos anteriores. No entanto, notaram-se que a dívida pública compõe o órgão de Encargos Gerais do Município, assim como , precatórios, passivo atuarial e despesa de exercícios anteriores, estes não irão compor os custos da PMSM.

Alteração de reposta: *Especialista complementou que não havia analisado em relação a juros e encargos, no entanto concorda que estes farão parte do custo do exercício.*

**EDI\_23:** Quais serão os principais relatórios relevantes para diferentes usuários e a frequência de análise que deles se espera?

Estas informações geradas mensalmente podem auxiliar o gestor no processo decisório, mostrando, por exemplo, que tal gasto pode ser diferente daquele gasto em diferentes escolas, assim possibilita criar ações para que possam ser corrigidas tais distorções. No entanto, também se acredita que esta questão é muito cedo para ser tratada.

Alteração de resposta: *Especialistas comentaram que não foram definidos os principais relatórios relevantes. Porém, ambos concordam que estes relatórios irão auxiliar os gestores no processo decisório.*

## 5 CONCLUSÕES

Percebeu-se que a PMSM está se adaptando em relação à imposição legal quanto à obrigatoriedade da implantação de um sistema de custos. Embora exista esta exigência, é notória, por parte da instituição, a importância da apuração de custos para o auxílio na tomada de decisão. Alguns pontos são mais consensuais no desenvolvimento do sistema de custos, como por exemplo, o modelo de mensuração. O modelo de decisão e informação e o de processamento ainda não estão definidos. Em relação à acumulação existem dúvidas sobre a aplicabilidade do sistema em relação à projetos.

A implantação desenvolve-se de modo gradual, visto que não é possível abranger todas as unidades da PMSM. A instituição prevê um processo de adaptações em relação à mensuração dos custos, visto que não é possível identificar todos os gastos nos devidos centros de custos em razão da sua complexidade estrutural. Além disso, ainda não é possível processar os custos em um sistema informatizado. Portanto, neste estágio inicial de desenvolvimento os custos serão apurados apenas por meio de planilhas *Excel*®.

Os levantamentos das informações de custos baseiam-se em quatro eixos, ou seja, patrimônio, almoxarifado, folha de pagamento e contabilidade. O método de custeio direto será para a apuração dos custos e terão como base para obter a informação os quatro eixos citados acima.

O modelo de identificação de custos da PMSM irá se pautar na dimensão institucional, ou seja, na estrutura organizacional para auxiliar na elaboração dos centros de custos, que atingirão frações menores dentro das secretarias, tais como, escolas, unidades de saúde, etc. Percebeu-se que há uma ótima compreensão da mobilidade do custo da mão-de-obra e que não será difícil o controle da mesma em situações não corriqueiras, tais como, intercâmbio de servidores com outros órgãos da Administração Pública.

Também, há um reconhecimento por parte dos entrevistados de que os custos diretos que precisam de maior esforço no seu rastreamento serão alocados a partir de uma reorganização natural decorrente da implantação do sistema de custos com o auxílio e aperfeiçoamento das informações de patrimônio, almoxarifado e folha de pagamento. Essa alocação somente será possível, segundo os experts, se

houver uma conscientização generalizada por parte de quem manipula os dados de custos.

Outro resultado implícito é a presença de alguma tecnologia marginal aos sistemas estruturantes, como no caso do mecanismo de rastreamento do consumo de almoxarifado.

Segundo os entrevistados, serão confeccionados relatórios que permitirão aos gestores realizar as análises e adotar medidas para melhorar a eficiência e eficácia da instituição. O conteúdo e interessados nos relatórios ainda não estão claros neste estágio de desenvolvimento. Logo, qualquer conclusão sobre o modelo de informação de custos é prematura neste momento.

Sugere-se que futuros estudos sejam conduzidos para acompanhar a implantação e conclusão do sistema de custos na PMSM, principalmente para analisar pontos que não foram alcançados nesse momento.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

CATTELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica (GECON)**. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. Um Sistema para a Gestão Econômica de Organizações Governamentais Empreendedoras. **Revista do Serviço Público**, RSP - ENAP, v. 52, n. 3. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/310/316>>. Acesso em: 17 maio 2015.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N. 1.366/11** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011.

CUNHA, Jaqueline Veneroso da. **Doutores em ciências contábeis da FEA/USP: análise sob a Óptica do Capital Humano**. 2007. 267 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

DANTAS, Manuela Modesto. **Proposição para a melhoria da produtividade da concretagem em edifícios verticais**. 2006. 173 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

ESFAHANI, Hadi Salehi. *Measuring Public Sector Performance in Infrastructure*. In: Anwar Shah. **Public Services Delivery**. Washington: World Bank, 2005, pp. 193-209.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos; DO NASCIMENTO, Cristiano; REZENDE, Denis Alcides; FRANCO, Luciane Maria G. Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. REPeC, Brasília, v. 7, n. 2, art. 4, p. 167-183, abr./jun. 2013

GIOVINAZZO, Renata. Modelo de aplicação da metodologia delphi pela Internet: vantagens e ressalvas. **Revista de Administração Online**. São Paulo, v. 2, n. 2, abr./mai./jun. 2001.

HURT, Robert L. **Sistemas de informações contábeis**. Conceitos básicos e temas atuais. Porto Alegre: McGraw Hill Education, Bookman, 2014.

IBGE - **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/tabelas\\_pdf/total\\_populacao\\_rio\\_grande\\_do\\_sul.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/tabelas_pdf/total_populacao_rio_grande_do_sul.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2015.

KLADI, M. C.E.; FERRARI, A. L. S. F. O Sistema de Custos do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal. **IV**

**Congresso CONSAD de Gestão Pública.** Brasília, DF – 2011. Painel 18/064 - Sistema de Custos do Governo Federal: novas perspectivas para o aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

\_\_\_\_\_. **Sistema de informação de custo:** diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MEDEIROS JÚNIOR, Alberto de. **Sistemas integrados de gestão:** proposta para um procedimento de decisão multicritérios para avaliação estratégica. 2007. 380 p. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PARISI, Cláudio; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; VASCONCELLOS, Marco Túlio de Castro. Modelo de identificação e acumulação de resultado sob a ótica do Gecon. **Caderno de Estudos**, n.15. São Paulo, jan.–jun. 1997. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511997000100001&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511997000100001&script=sci_arttext). Acesso em: 17 maio 2015.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria:** gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

**PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA.** Santa Maria, 2015. Disponível em: [http://www.santamaria.rs.gov.br/transparencia/index.php?secao=quadro\\_funcional](http://www.santamaria.rs.gov.br/transparencia/index.php?secao=quadro_funcional) Acesso em: 16 de jun. 2015.

ROSA, J. da S. **A implantação do sistema de informação de custos nos municípios brasileiros:** o caso do município de Sapucaia do Sul. Monografia (Especialização em Gestão Pública) – Universidade Federal de Santa Maria, 2013.

SANTOS, Roberto Vatan. **Controladoria:** uma introdução ao sistema de gestão econômica (GECON). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, W. V. dos. Sistema de informação de custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema. **IV Congresso CONSAD de Gestão Pública.** Centro de Convenções Ulysses de Guimarães, Brasília – DF, 2011. Painel 18/063 - Sistema de Custos do Governo Federal: novas perspectivas para o aumento da eficiência na gestão dos recursos públicos.

SÖTHER, A.; SILVA, M.; REICHERT, S. H.; SCARPIN, J. E. Sistemas de custeio na administração municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente de São José do Oeste, SC. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos.** vol. v, n. 2 – maio-ago/2010.

STAKE, Robert E. ***The Art of Case Study Research***. Thousand Oaks: SAGE, 1995.  
WRIGHT, James T.; GIOVINAZZO, Renata A. Delphi: uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 01, nº 12, 2º trimestre 2000.

YAMAZAKI, Roberto; TICAMI, Emilia; ROCHA, Afrânio C. G. **Sistema de custos dos serviços públicos do Estado de São Paulo**. Apresentação na Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folgers/contadoria/normasOrientacoes/apresentacoes/Sistema%20de%20Custos%20dos%20Servi%C3%A7os%20P%C3%ABlicos%20SP%20%20Roberto%20Yoshikazu.ppt>>. Acesso em: 16 jun. 2015.

## **ANEXO**

## Anexo 1 – Ofício N° 06/2014 Autorização de Estudo



Ofício N° 06/2014

Santa Maria, 17 de novembro de 2014.

Sra. Ana Beatriz Maria Rodrigues de Barros  
Secretária de Município de Finanças

Assunto: **Autorização de estudo**

Prezada Senhora,

As acadêmicas Cláucia Luciana Vitalis e Angela Brondani da Fontoura são minhas orientadas na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. As alunas elaboraram um projeto sobre a estratégia de implantação de um sistema de custos na Prefeitura Municipal de Santa Maria.

Solicito que V.Sa autorize as referidas alunas a realizar visitas aos diferentes setores do Município, entrevistas com servidores e que redijam um relatório que lhe será apresentado para eventuais correções e aprovação antes da sua divulgação.

Cordialmente,

  
Prof. Jose Alexandre Magrini Pigatto

Referido

Em

18/11/14

  
SECRETARIA DE MUNICÍPIO DE FINANÇAS

De Acesso.



**Mariilda Manfio**  
Superintendente de Gestão  
Orçamentária e Financeira  
Secretaria de Mun. de Finanças  
Matrícula 10.655

De acordo.



**Cristiano Sausen Soares**  
Contador CRC/RS 070219-0  
Matrícula 14683

## APÊNDICE

## Apêndice 1 – Roteiro de entrevista

**EIA\_01:** Considerando dois grandes eixos, o funcional programático e o institucional, em qual deles a PMSM vai se basear para identificar os custos?

**EIA\_02:** Caso a escolha seja pelo eixo institucional, ele será de alcance amplo, por exemplo, alcançando as secretarias como um todo ou restrito, atingindo unidades administrativas ou frações destas, como escolas, unidades de saúde, etc.?

**EIA\_03:** Qual será a estratégia de reconhecimento de custos em relação ao servidor apresenta mais de um contrato de trabalho com a PMSM?

**EIA\_04:** Qual será a estratégia de reconhecimento de custos em relação ao servidor que é cedido de outro órgão (servidor da UFSM, por exemplo, que executa atividades na PMSM) ou servidor do município que é cedido para outro órgão?

**EIA\_05:** Qual será a solução ou estratégia desenvolvida da PMSM para identificar o local de consumo do recurso quando este não é exatamente o da liquidação da despesa orçamentária?

**EIA\_06:** Em relação à acumulação de custos, esta será apenas por processos, focando as atividades contínuas do governo, ou há alguma previsão de acumulação por ordem, como por exemplo, com obras públicas que tem início, meio e fim?

**EIA\_07:** Quanto aos gastos com utilidades públicas como energia elétrica, água e esgoto, telefone, como será identificado o gasto de cada centro de custos?

**EMC\_08:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará as despesas de exercícios anteriores?

**EMC\_09:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará a despesa com bens estocáveis em almoxarifado?

**EMC\_10:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará os valores empenhados em adiantamentos ou suprimentos de fundos?

**EMC\_11:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará as despesas de capital?

**EMC\_12:** Em relação aos ajustes na despesa orçamentária, como a PMSM tratará os restos a pagar liquidados e, portanto, considerados executados no exercício?

**EMC\_13:** Como a PMSM tratará o consumo independente da execução orçamentária de estoques?

**EMC\_14:** Como a PMSM tratará as prestações de contas de adiantamentos ou suprimento de fundos?

**EMC\_15:** Como a PMSM tratará o consumo de capital independente da execução orçamentária, como por exemplo, a depreciação, exaustão ou amortização?

**EMC\_16:** Como a PMSM tratará as despesas de exercícios anteriores?

**EMC\_17:** Como a PMSM tratará as variações dependentes e as independentes da execução orçamentária sobre o estoque de dívida pública em relação no sistema de custos?

**EPC\_18:** Nos sistemas de informação da PMSM existe cadastro de unidades administrativas (UA)? Essas UAs correspondem aos centros de custos?

**EPC\_19:** Como é captada a informação não financeira (KW/h, m<sup>3</sup>) sobre o gasto com utilidades públicas, energia elétrica, água e esgoto, telefone?

**EPC\_20:** Qual a solução para rastrear custos diretos quando a unidade de consumo é diferente da unidade de liquidação da despesa?

**EPC\_21:** Quantos às outras informações físicas (ex. horas trabalhadas, número de consultas, número de alunos, etc.), como elas serão capturadas e associadas aos custos?

**EDI\_22:** Assumidos os objetos de custeio, quais as decisões que se esperam que sejam tomadas com o auxílio dos relatórios de custos?

**EDI\_23:** Quais serão os principais relatórios relevantes para diferentes usuários e a frequência de análise que deles se espera?