

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISA EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

ELISANGELA FERNANDES DOS SANTOS

**SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS NO
SETOR PÚBLICO: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP
16.11.**

**VITÓRIA
2014**

ELISANGELA FERNANDES DOS SANTOS

**SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS
NO SETOR PÚBLICO: uma contribuição, em conformidade com a
NBC TSP 16.11.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Professor Mestre João Eudes Bezerra Filho

**VITÓRIA
2014**

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pelo Setor de Processamento Técnico da Biblioteca da FUCAPE

Santos, Elisangela Fernandes dos.

Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. / Elisangela Fernandes dos Santos. Vitória: FUCAPE, 2014.

139p.

Dissertação – Mestrado (Ciências Contábeis).

Inclui bibliografia.

1. Custos no setor público 2. Informação de custos I.Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças II.Título.

CDD – 657

ELISANGELA FERNANDES DOS SANTOS

**SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS
NO SETOR PÚBLICO: uma contribuição, em conformidade com a
NBC TSP 16.11.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante – na área de concentração Contabilidade e Controladoria Aplicadas ao Setor Público.

Aprovada em 21 de Março de 2014.

COMISSÃO EXAMINADORA

Orientador: Prof. Mestre João Eudes Bezerra Filho

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE)

Orientador: Prof. Doutor Aridelmo José Campanharo Teixeira

(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE)

Convidado: Prof. Doutor Nelson Machado

(Doutor em Contabilidade e Controladoria – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP))

Dedico este trabalho a minha família, em especial a minha mãe, D. Faustina, a minha avó, D. Ester, e a meus filhos Camila e Diego, por todo apoio, amor, carinho e compreensão diante da minha ausência.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, pela força, coragem, determinação e proteção durante esta longa jornada.

Ao professor orientador deste estudo, Prof. Me. João Eudes, pela dedicação e estimadas contribuições e orientações que nortearam a elaboração e concretização desta pesquisa.

À minha Família, pelo amor, compreensão, incentivo, confiança e apoio incondicional, itens que foram decisivos para a conclusão de mais uma etapa da minha formação. Meu agradecimento especial a minha mãe, D. Faustina, minha avó, D. Ester, meus filhos, Camila e Diego, e minhas irmãs, Lícia, Sandra e Luciana.

A você, Anderson Neri, companheiro e amigo das horas difíceis do mestrado, meu “muito obrigada” pela compreensão, carinho, amizade, paciência, amor e apoio incondicional que sempre demonstrou.

Aos colegas do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da FUCAPE e amigos-sócios Marcus Vinícius e Esaú Fagundes, pelo apoio, incentivo e companheirismo fundamentais à realização desta etapa acadêmica.

À empresa Pi Contabilidade e a todos os seus colaboradores, pelo incentivo e apoio dado durante a elaboração deste trabalho, em especial a Fernanda, Lídia, Nilmara, Udson, Rosegleide e Daniella, membros da equipe do NAT; a vocês, minha eterna gratidão pelo apoio irrestrito.

A todos os meus amigos, pela compreensão, incentivo e preocupação ao longo da realização deste trabalho; meus agradecimentos especialmente a Shirley, Zuleica, Suélia, Lúcia e Rosemar.

RESUMO

A presente pesquisa se dedica à proposição de diretrizes para implantação de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), integrado com os princípios da Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11. O Subsistema será de abrangência geral, podendo ser aplicado nas três esferas de governo: União, Estados (incluindo o Distrito Federal) e Municípios, de forma a contribuir com os gestores públicos no processo de implantação do Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP). A metodologia consiste em pesquisa dedutiva, com abordagem qualitativa e técnica de pesquisa bibliográfica. Os resultados apontam que a estrutura proposta do SMAIC-SP pode auxiliar no processo de identificação dos custos dos serviços públicos, por objeto de custo, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público, e, por conseguinte contribuir com as entidades públicas nos processo de implantação do SICSP. Observou-se ainda, que as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP podem contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social.

Palavras-chave: Mensuração. Acumulação. Informação de Custos. Informações Patrimoniais. Custos no Setor Público e NBC TSP 16.11.

ABSTRACT

This research aims to suggest guidelines for the construction of a model for a Public Sector subsystem for cost measurement and accumulation (SMAIC-SP), integrating them with the accounting principles and Brazilian Accounting Norms applied to the public sector and specially to the NBC TSP 16.11. The subsystem scope is general and can be applied to the three government levels: central, estate and local government so that to contribute with public sector managers in the compulsory implementation of the Public Sector Subsystem of Cost Information (SICSP). The methodology adopted entails a deductive research, with a qualitative approach and literature review. The results show that the SMAIC-SP can assist in the identification of public service costs by cost object, in compliance with the principles and accounting standards applied to the public sector, process and thus contribute to public authorities in the process deployment SICSP. It was also noted that the cost information generated by the SMAIC-SP may contribute to the process for accountability, the decision making and instrumentalisation of a social control.

Keywords: Measurement. Accumulation. Costs Information. Patrimonial information. Costs in the Public Sector. NBC TSP 16.11.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC em novembro de 2008.	28
Quadro 2: Princípio da Competência sob a Perspectiva do Setor Público no Brasil	31
Quadro 3: Fases de implantação do sistema de custeamento.....	37
Quadro 4: Importância em se adotar um sistema de informações sobre custos na Administração Pública.....	45
Quadro 5: Adoção de sistemas de custos em diferentes países: motivações.....	46
Quadro 6: Etapas do modelo do SIC do Governo Federal.....	49
Quadro 7: Principais Finalidades SIC Governo Federal.....	50
Quadro 8: Modelagem dos ajustes conceituais.....	53
Quadro 9: Informações de custos a serem elaboradas sob o aspecto legal	72
Quadro 10: Exemplo de padrão PCASP federação para registros das variações de acordo com insumos consumidos	77
Quadro 11: Sistemas estruturantes – objetivo – informações geradas para SMAIC-SP	84
Quadro 12: Premissas do modelo proposto	88
Quadro 13: Variável de Análise Múltiplas.....	94
Quadro 14: Matriz de Objetos de Custos da Secretaria Municipal de Educação de Mundo Alegre	100
Quadro 15: Quadro de insumos a serem controlados e reconhecidos pela contabilidade patrimonial e acumulados pelo subsistema de Custos.....	101

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Subsistema de Gestão de Pessoas – Informações Patrimoniais Enviadas Para Subsistema Patrimonial	85
Tabela 2: Subsistema de Gestão de Pessoas – Informações Enviadas para o SMAIC-SP dos Insumos Consumidos por Objeto de Custo	85
Tabela 3: Processo de Validação das Informações Patrimoniais por Objeto de Custo	86
Tabela 4: Informações Enviadas pelo Subsistema de Gestão de Pessoas	91
Tabela 5: Exemplo de Reconhecimento dos Custos por Objeto no SMAIC-SP ...	91
Tabela 6: Informação de Custos por Objetos, Gerada pelo SMAIC-SP	92
Tabela 7: Informações de Custos Evidenciadas pelo SMAIC-SP	93
Tabela 8: Análise das Informações por Objeto de Custo	94
Tabela 9: Informações Patrimoniais do Subsistema de Gestão de Pessoas	104
Tabela 10: Informações Patrimoniais do Subsistema de Gestão de Patrimônio	105
Tabela 11: Informações Patrimoniais do Subsistema de Gestão de Estoques ..	106
Tabela 12: Informações Patrimoniais do Subsistema de Gestão de Serviços ...	107
Tabela 13: Informações Patrimoniais do Subsistema de Finanças	108
Tabela 14 - Subsistema de Gestão do Orçamento	109
Tabela 15 - Subsistema de Controle Interno	110
Tabela 16: Demonstrativo de Contas do Razão Contábil – Grupos 7.8 E 8.8 – SMAIC-SP – Custo Orçado A Apurar	112
Tabela 17: Demonstrativo de Contas do Razão Contábil – Grupos 7.8 E 8.8 – SMAIC-SP – Custo Apurado	113
Tabela 18: Custos por Objeto – SMAIC-SP	115
Tabela 19 -Avaliação Custo e Meta Física Orçado X Realizado Apurado pelo SMAIC-SP	116
Tabela 20: Custo do Aluno por Subfunção de Governo	118
Tabela 21: Custos dos Serviços por Insumo Consumido	119

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Variações Patrimoniais.....	36
Figura 2: Inter-relações sistemáticas da contabilidade de custos.	38
Figura 3: Fluxo do Sistema de Custeamento.	39
Figura 4: Visão Geral do modelo adotado pelo Governo Federal	48
Figura 5: Visão geral da correspondência dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos	52
Figura 6: Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e Objetos de Custos	54
Figura 7: Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação	57
Figura 8: Visão Sistêmica do SMAIC-SP	67
Figura 9: Planejamento de ações para implantação do SMAIC-SP	70
Figura 10: Exemplo de codificação de matriz de Objetos de Custos	75
Figura 11: Ações para Implantação do SMAIC-SP	82
Figura 12: Caracterização e funcionamento básico de um sistema	88
Figura 13: PCASP Federação – Sintético	89
Figura 14: Fluxo Operacional do SMAIC-SP	90

LISTA DE SIGLAS

IFAC – International Federation of Accountants

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Padrão da Federação

Serpro – Serviço Federal de Processamento de Dados

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SICSP – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

SMAIC-SP – Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos no Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 A QUESTÃO DE PESQUISA	16
1.2.1 Formulação e apresentação do problema objeto da pesquisa	16
1.2.1.1 Formulação do Problema	16
1.2.1.2 O Problema Objeto da Pesquisa	18
1.2.3 Objetivos	18
1.2.4 Justificativa	20
1.2.5 Contribuições da Pesquisa	21
1.2.6 Metodologia de pesquisa	22
1.3 PLANO DE CAPÍTULOS	23
2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL	25
2.1 BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO DE EVOLUÇÃO	25
2.2 REGIME CONTÁBIL ADOTADO NO SETOR PÚBLICO NO BRASIL	30
2.3 RECONHECIMENTO E BASES DE MENSURAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS GERADAS PELA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	33
2.4 TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO E SUAS ALTERAÇÕES QUANTITATIVAS E QUALITATIVAS DO PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	35
3 ESTUDOS ANTERIORES	37
3.1 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CUSTOS (SIC) NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL.....	47
3.1.1 Visão esquemática geral do modelo de implantação do SIC e suas principais características	48
3.1.2 Principais finalidades do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal	50
3.1.3 Pressupostos básicos e características da informação de custos	51
3.1.4 Visão geral da correspondência dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos	51
3.1.5 Modelagem dos Ajustes Contábeis	52
3.1.6 Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e Objetos de Custos 54	

3.1.7 Elementos Essenciais do Modelo de Custos do Governo Federal: Sistema de acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio	55
3.1.8 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação	56
4 PROPOSTA DE UM CONJUNTO DE DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO DE SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS DOS SERVIÇOS NO SETOR PÚBLICO (SMAIC-SP) A PARTIR DAS INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS.....	59
4.1 INTRODUÇÃO	59
4.2. PRESSUPOSTOS DO SMAIC-SP.....	60
4.2.1 O SMAIC-SP	60
4.2.2 Base Conceitual do SMAIC-SP.....	61
4.2.3 Premissas e Requisitos Básicos	62
4.2.3.1 Premissas do modelo.....	62
4.2.3.2 Requisitos do modelo.....	63
4.2.4 Informações que darão suporte ao modelo	64
4.2.5 Limitações do SMAIC-SP.....	65
4.3 ESTRUTURA DO SMAIC-SP.....	65
4.3.1 Primeira etapa: Planejamento das Ações	70
4.3.2 Segunda etapa: Implantação das Ações – Módulo II – SMAIC-SP	81
4.4 EXEMPLO SIMULADO	95
5 CONCLUSÕES.....	121
GLOSSÁRIO.....	128
ANEXO A – Resolução nº. 1366/11 – NBC TSP 16.11	132

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Nos dias atuais é crescente a demanda da sociedade pelo acesso às informações acerca dos custos das ações praticadas pelos gestores quando da administração dos recursos públicos.

No Brasil, a adoção do Sistema de Custos pelas entidades do setor público tem previsão legal desde a edição da Lei nº. 4.320/64, a qual foi reforçada por outros normativos posteriores, dentre os quais o Decreto Lei nº. 200/1967, a Emenda Constitucional 19/1998 que introduziu na Constituição Federal de 1988 a obrigatoriedade de obediência ao princípio da eficiência pelas entidades da Administração Pública – e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/2000).

Entretanto, apesar dos normativos legais já estabelecerem a necessidade de adoção de Sistema de Custos no setor público desde 1964, segundo Machado e Holanda (2010, p. 793), “o fato é que a administração pública, até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário), não utilizava Sistema de Custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. Para os autores, tal situação se justifica pela ausência de um efetivo sistema e de metodologia adequada a ser utilizada para todo o governo federal de maneira sistemática e uniforme.

Ressaltaram ainda Machado e Holanda (2010) a necessidade de adoção do regime de competência no setor público, o qual permite que o registro, processamento e evidenciação das informações sejam realizados com base no fato

gerador contábil, isto é, independentemente da execução orçamentária, desta forma contribuindo com o processo de geração de informação de custos por competência.

Buscando suprir essa lacuna, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dando continuidade ao processo de mudanças das práticas contábeis no setor público no Brasil, iniciado com o objetivo tanto de fortalecer o enfoque patrimonial da contabilidade aplicada ao setor público, quanto de promover a convergência às normas internacionais de contabilidade, editou em novembro de 2011 a Resolução nº. 1366/11, a NBC TSP 16.11.

A Resolução 1366/11, a qual editou a NBC TSP 16.11 dispôs sobre a implantação de Subsistema de Informação de Custos no Setor Público, a qual, conjugada com a Portaria nº. 634/2013, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em novembro de 2013, exigem a implantação do referido subsistema por todas as entidades do setor público por força das orientações contidas nas Leis 4.320/64 e 101/00 quanto a questão.

A NBC TSP 16.11 disciplinou, dentre outras questões, sobre o alcance, objeto, objetivo, regime de competência, bases de mensuração, integração com os demais sistemas organizacionais, atributos da informação, etapa natural de identificação dos custos diretos e indiretos e elementos básicos do Subsistema de Informação de Custos a ser adotado por todas as entidades do setor público no Brasil.

Dentro dessa concepção e considerando a necessidade de adoção obrigatória pelas entidades do setor público de um subsistema de informação de custos baseado na informação por competência, ou seja, patrimonial, a presente dissertação tem como propósito apresentar um modelo conceitual de diretrizes e metodologias para implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de

Informações de Custos no Setor Público (SMAIC-SP) de abrangência geral e inserido na estrutura normativa, legal e atualizada do sistema brasileiro de Contabilidade de Custos, o qual poderá a ser aplicado nas três esferas de governo no Brasil: União, Estados (incluindo o Distrito Federal) e Municípios, objetivando identificar, mensurar e apurar os custos dos serviços ofertados à sociedade por Objeto de Custo.

Pretende-se que o modelo proposto seja submetido à apreciação das entidades do setor público brasileiro como meio de contribuição e orientação no processo de implantação do Subsistema de Informação dos Custos, em determinação à orientação normativa e legal.

1.2 A QUESTÃO DE PESQUISA

Para Gil (2010, p. 1), a pesquisa é definida “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Partindo desse pressuposto o motivo pelo qual se pretende realizar a presente pesquisa é contribuir academicamente para o aperfeiçoamento do conhecimento de contabilidade de custos no setor público, conforme tratado no tópico 1.2.1, apresentado a seguir.

1.2.1 Formulação e apresentação do problema objeto da pesquisa

1.2.1.1 Formulação do Problema

Não obstante a obrigatoriedade legal prevista desde 1964 com edição da Lei nº. 4.320/64 e demais normativos posteriores, a publicação pelo CFC da NBC TSP

16.11, conjugada com a Portaria 634/2013 da STN, disciplina sobre a implantação pelas entidades do setor público brasileiro, de um Subsistema de Informações de Custos, com base no regime de competência (informação patrimonial) e tendo como fonte de alimentação as informações geradas pelos demais sistemas da entidade.

Segundo Machado e Holanda (2010), a falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades no setor público, no que tange à adoção de um Sistema de Custos, pelo menos até 2010, está relacionada à ausência de sistema e metodologia adequada para utilização por todo o governo federal.

O modelo de Sistema de Custos adotado pelo Governo Federal em 2010, desenvolvido a partir dos estudos realizados por Holanda (2002) e Machado (2002) em suas teses de doutorado, utiliza como fonte de alimentação a informação orçamentária, realizando os respectivos “ajustes contábeis” propostos no modelo, de modo a tornar esta equivalente a informação de custos.

Entretanto, conforme disposto pela NBC TSP 16.11 (2012, p. 51) “na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o de competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente”, desta forma, gerando a necessidade de desenvolvimento de diretrizes para implantação de SMAIC-SP, em conformidade com os princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11.

Corroborando com este entendimento, Machado e Holanda (2010, p. 799) sugerem que “a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência”, salientado que “enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência serão necessários os ‘ajustes contábeis’”.

1.2.1.2 O Problema Objeto da Pesquisa

A partir do diagnóstico da situação-problema tratada no item 1.2.1.1, que se reflete na necessidade de desenvolvimento de um conjunto de diretrizes e metodologias para implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços no Setor Público, em conformidade com as disposições contidas na NBC TSP 16.11, surge a seguinte questão de pesquisa: Como estruturar um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos que atenda aos Princípios Contábeis e às orientações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial a NBC TSP 16.11?

1.2.3 Objetivos

O objetivo geral da presente dissertação é desenvolver um conjunto conceitual de diretrizes, de abrangência geral, que auxilie na implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público – SMAIC-SP, em conformidade com a NBC TSP 16.11.

Pretende-se também que o SMAIC-SP auxilie no processo de identificação dos custos serviços prestados pelas entidades públicas por objeto de custo, de acordo com as necessidades legais e gerenciais das entidades do setor público, buscando, dessa forma, contribuir com o processo de tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social, bem como inseri-las na estrutura legal do subsistema de informação de custos do setor público brasileiro em consonância com os princípios e normas de contabilidade aplicada ao setor público,

. Para atendimento ao objetivo geral descrito, o trabalho identifica os aspectos

relevantes que contribuem para o processo de mensuração e acumulação das informações de custos dos serviços públicos, tendo sido desencadeadas as seguintes etapas.

- Identificar à luz da legislação e da literatura existentes os conceitos e premissas a serem observados para implantação do SMAIC-SP, relacionando os requisitos, pressupostos e limitações a serem observados;
- Refletir e abordar os principais aspectos conceituais do SICSP, em consonância com os Princípios e Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em especial a NBC TSP 16.11.
- Empregar os conceitos e premissas básicas estabelecidas pela NBC TSP 16.11 para desenvolver o SMAIC-SP, objetivando propor um conjunto de diretrizes em conformidade com o referido normativo.
- Identificar a forma de mensurar, registrar e evidenciar os custos dos serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade, a partir das informações patrimoniais;
- Identificar as unidades de controle de consumo dos insumos, que geram informações patrimoniais para a contabilidade patrimonial e de custos.
- Identificar como serão tratadas as informações patrimoniais para fins de alimentação do Subsistema de Custos;
- Propor uma visão completa e sistemática da arquitetura do SMAIC-SP, enfocando as etapas de planejamento e implantação, bem como suas fases, registrando textualmente os passos percorridos pelo fluxo do sistema;
- Expor um exemplo simulado do funcionamento do sistema, para melhor entendimento das diretrizes sugeridas;
- Apresentar as conclusões finais.

1.2.4 Justificativa

A legislação brasileira tem buscado, cada vez mais, garantir aos cidadãos o acesso às informações que demonstrem o resultado das ações de governo praticadas pelos gestores públicos eleitos para representá-los, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº. 101/00) e da Lei de Acesso às Informações Públicas (Lei nº. 12.527/2011), as quais buscam dar transparência e acesso às informações relacionadas à aplicação dos recursos públicos.

Diante da orientação normativa em relação à adoção, pelas entidades do setor público, de Subsistema de Informação de Custos, em observância as disposições contidas na NBC TSP 16.11, em especial, a adoção do regime de competência no processo gerador de informação de custos, a pesquisa em questão se justifica pela necessidade de desenvolvimento de um conjunto de diretrizes, a serem observadas pelos entes públicos, no processo de implantação do SMAIC-SP, em atendimento aos princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público.

Pretende-se ainda que as informações geradas pelo SMAIC-SP ao demonstrar os custos das ações de governo por objeto de custos contribuam com o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social em relação a aplicação dos recursos públicos na produção dos bens e serviços ofertados à sociedade.

1.2.5 Contribuições da Pesquisa

Destacadas a necessidade e a importância de desenvolvimento da pesquisa em questão, pretende-se que o subsistema proposto seja submetido à apreciação das autoridades competentes – especialmente aos Governos Federal, Estaduais e Prefeituras Municipais, a Órgãos Legislativos e Tribunais de Contas – como contribuição ao processo de implantação de um Subsistema de Mensuração e Acumulação das Informações de Custos dos Serviços Públicos ofertados à sociedade, de forma que este, caso seja aplicado, possa apoiar:

- Os gestores públicos e demais responsáveis pela administração dos recursos públicos, com o processo de implantação do SICSP nos moldes da NBC TSP 16.11, bem como disponibilizando informações gerenciais de custos visando à otimização do processo de tomada de decisão;
- Os gestores públicos, no processo de avaliação e gestão dos custos dos serviços ofertados sob a ótica institucional, funcional, programática e de outros Objetos de Custos;
- Os gestores públicos no processo de planejamento e orçamento das ações, fornecendo informações mais aderentes à realidade, com base nos custos incorridos e projetados;
- Os órgãos de fiscalização do controle externo: O Poder Legislativo, auxiliado pelos Tribunais de Contas, na sua missão institucional de fiscalizar as entidades públicas, fornecendo informações sobre os custos dos serviços prestados, bem como demonstrando o resultado das ações realizadas sob o aspecto da legalidade, eficiência e eficácia;

- A sociedade, no processo de controle social da aplicação dos recursos consumidos para disponibilização dos serviços públicos.

1.2.6 Metodologia de pesquisa

Para Bezerra Filho (2002, p. 18), “a metodologia consiste em identificar as principais diretrizes metodológicas a serem seguidas pelo autor ao longo de sua pesquisa”.

Assim, neste trabalho serão adotados os componentes a seguir:

Em relação à área do conhecimento, a referida pesquisa está classificada no campo das Ciências Sociais Aplicadas, conforme definição elaborada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

No que tange ao método da abordagem, será utilizado o dedutivo, considerando-se que este “parte das teorias e leis gerais para se alcançar fenômenos particulares com vistas à resolução do problema proposto” (BEZERRA FILHO, 2002, p. 18).

Quanto à natureza dos dados, foi adotada a metodologia qualitativa, haja vista que o estudo ora apresentado foi de caráter fundamentalmente interpretativo, apresentando “diferentes alegações de conhecimento, estratégias de investigação e métodos de coleta e análise de dados” (CRESWELL, 2007, p. 184).

No que diz respeito à técnica de pesquisa aplicada, fez-se uso da bibliográfica, pois, segundo Gil (2012, p.29), trata-se daquela “[...] elaborada com base em material já publicado [...], em forma de livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos, [...] bem como outros tipos de fontes disponibilizados na internet”. O objetivo é realizar levantamento do máximo de

informações e/ou conhecimentos possíveis que possibilitem refletir e agregar soluções ao problema. Com esta finalidade, a presente pesquisa desenvolveu-se nas seguintes etapas: identificação e localização das fontes e obtenção do material, leitura do material, tomada de apontamentos, análise e interpretação dos apontamentos levantados, proposta de subsistema de mensuração e acumulação de informação de custos no setor público, apresentação de um exemplo simulado e, finalmente, apresentação do relatório da pesquisa com as conclusões finais.

1.3 PLANO DE CAPÍTULOS

A presente dissertação aborda as seguintes questões:

No Capítulo 1 – além das considerações gerais apresentadas na Introdução, tem-se a Questão de Pesquisa – demonstrando a motivação e objetivos da pesquisa – as variáveis metodológicas inerentes ao estudo, as quais estão em conformidade com as orientações e normas usuais de metodologia científica, destacando, essencialmente, os componentes que detenham maior importância à condução eficaz do estudo.

No Capítulo 2 – Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil – uma breve revisão de literatura apresentando os principais conceitos em que se baseiam a pesquisa, buscando demonstrar a evolução do Modelo de Contabilidade Aplicada ao setor público, bem como apresentar as bases de mensuração a serem observadas para reconhecimento das informações patrimoniais.

No Capítulo 3 – Estudos anteriores que trataram sobre os modelos de sistemas de custos voltados para o setor público no país, em especial o modelo adotado pelo Governo Federal, identificando seus principais aspectos, limitações e contribuições ao subsistema proposto nesta pesquisa.

No Capítulo 4 – A Proposta do Subsistema – abordando as principais diretrizes a serem observadas para a implantação do SMAIC-SP – destacando as etapas do seu processamento, acompanhando um caso simulado, em que são interpretados os resultados identificados a cada etapa do processo de implantação.

E, finalmente, no Capítulo 5, as Conclusões, consubstanciando-se os requisitos propostos à elaboração do modelo.

Capítulo 2

2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

O presente capítulo tem por objetivo apresentar uma visão do processo de evolução da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, bem como demonstrar as premissas básicas, sob o aspecto legal, a serem observadas pelas entidades do setor público no processo de mensuração e reconhecimento das informações patrimoniais, em conformidade com os princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

2.1 BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO DE EVOLUÇÃO

No Brasil, os registros contábeis no setor público, foram previstos desde a vinda do Rei D. João VI para o Brasil, o qual editou o Alvará de 28 de junho de 1808, estabelecendo a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, tendo ordenado que a escrituração fosse realizada por meio das partidas dobradas.

Na reforma Constitucional de 1926 ficou estabelecido que os poderes de elaboração do orçamento, que até então eram de competência do Ministério da Fazenda, seriam do Poder Executivo, definição que foi confirmada pela Constituição de 1934 e posteriormente normatizada pela Constituição Federal de 1946 (DALFOVO; MAÇANEIRO, 2008, p. 4).

Em 1940, foi editado o Decreto Lei nº. 2.416, o qual aprovou a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios e estabeleceu às premissas a serem observadas no processo de elaboração e execução do orçamento, bem como da contabilidade patrimonial e industrial.

Vinte e quatro anos depois, ou seja, em 1964, identifica-se como marco do processo regulatório das Finanças Públicas no Brasil a edição da Lei nº. 4.320/64, tendo instituído normas de direito financeiro a serem observadas pelos entes públicos da administração pública (direta e indireta), ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para elaboração, execução e controle dos orçamentos, bem como dos registros contábeis patrimoniais.

A partir de então, várias ações foram implementadas no país no sentido de atendimento às definições estabelecidas na Lei nº. 4.320/64, tendo sido editado em 1967 o Decreto Lei nº. 200, o qual regulamentou o “Orçamento-Programa, delineando de forma clara os princípios que norteiam a elaboração de Planos e Programas Governamentais” (BEZERRA FILHO, 2002, p. 27).

Em 1986, foi criada pelo Decreto nº. 92.452, na estrutura do Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, com as atribuições de órgão central do Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi estabelecida a criação de Lei Complementar (art. 163) para dispor sobre as normas de finanças públicas, fiscalização financeira da administração pública direta e indireta, dentre outras questões, bem como foram definidos os instrumentos de planejamento (art. 165) a serem elaborados pelas entidades da administração pública.

Entretanto, apesar da Lei 4.320/64 dispor em seu texto de um Capítulo específico que trata sobre Contabilidade Patrimonial, “[...] na prática, desde o advento da Lei nº. 4.320/64 adota-se como momento do reconhecimento da receita e da despesa na Contabilidade do setor público o regime misto [...]” (LIMA; CRUVINEL, 2011, p. 75).

Para Lima e Cruvinel (2011, p. 75), isto acontece em virtude da interpretação equivocada do artigo 35 da Lei nº. 4.320/64, ao estabelecer “que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas (I) e as despesas nele legalmente empenhadas”.

Nesse sentido, apesar da Lei nº. 4.320/64, bem como normativos posteriores, já tratarem sobre a contabilidade patrimonial, a prática contábil no Brasil sempre esteve voltada para registro das movimentações eminentemente orçamentárias, o que levou à necessidade de discussão e revisão dos procedimentos contábeis adotados, com vistas tanto a fortalecer a contabilidade patrimonial quanto a promover a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Para Chan (2010, p. 1):

Com o objetivo de alcançarem metas socioeconômicas ambiciosas, países em desenvolvimento precisam desenvolver capacidade institucional no setor público para estabelecer e implementar políticas públicas, as quais, por sua vez, prescindem de uma reforma na sua contabilidade governamental. O valor social da reforma na contabilidade governamental repousa, portanto, na sua contribuição para as metas de desenvolvimento, inclusive redução da pobreza. Essa fundamentação tem conduzido os doadores e os financiadores internacionais e multilaterais a endossar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICPs) e a sua adoção em países em desenvolvimento.

O processo de mudanças das práticas contábeis no setor público no Brasil teve como pontapé inicial a edição da Resolução nº. 1.111/2007, tendo criado o apêndice II à Resolução nº. 750/93, ambas do CFC, dando interpretação aos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público.

Em 25 de agosto de 2008, foi publicada pelo Ministério da Fazenda a Portaria 184/2008, determinando à STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência das práticas contábeis brasileiras às Normas Internacionais, tendo iniciado, a partir daí, a

composição de grupos técnicos visando às publicações de manuais e instruções para adoção da chamada “nova contabilidade pública” do país-

Também em 2008, dando continuidade às supracitadas mudanças, foram publicadas pelo CFC, as 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – (NBC TSP), com o objetivo de normatizar os procedimentos a serem utilizados pelas entidades do setor público para registro, processamento e evidenciação das informações geradas pela contabilidade, conforme apresentado no Quadro 1.

Resolução CFC	Identificação da Norma	Descrição da Norma
1.128/2008	NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
1.129/2008	NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.
1.130/2008	NBC TSP 16.3	Planejamento e seus Instrumentos Sob Contábil.
1.131/2008	NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público.
1.132/2008	NBC TSP 16.5	Registro Contábil.
1.133/2008	NBC TSP 16.6	Demonstrações Contábeis.
1.134/2008	NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.
1.135/2008	NBC TSP 16.8	Controle Interno
1.136/2008	NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.
1.137/2008	NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos de Entidades do Setor Público.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC em novembro de 2008.
Fonte: CFC, 2012.

Em 2009, o governo brasileiro editou o Decreto Presidencial de nº. 6976, o qual deu competências a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, para estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a

padronização da execução contábil, bem como mantendo e aprimorando o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública, dentre outras atribuições.

Dando cumprimento às suas atribuições enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2012), com vistas a padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo a partir do exercício de 2009, encontrando-se atualmente na 5ª edição.

Em novembro de 2011, foi publicada pelo CFC a 11ª Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público através da Resolução nº 1366/11, a qual trata sobre Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, tema objeto desta pesquisa.

Nesse contexto de mudanças das práticas contábeis, a STN buscando orientar o processo de implantação dos novos procedimentos contábeis, bem como definir cronogramas e prazos para implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público pelas entidades do setor público, editou, em 2012, a 5ª. edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e, em seguida (2013) a Portaria 634, que estabeleceu prazos para adoção dos procedimentos contábeis tratados no citado MCASP, os quais são os seguintes:

- Procedimentos com implantação obrigatória em 2013
 - Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários
 - Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos
- Procedimentos para implantação a partir da publicação da Portaria 634 (21 de novembro de 2013), por força das Leis 4.320/64 e 101/00.

- Subsistema de Informação de Custos, em conformidade com a NBC TSP 16.11.
- Procedimentos com implantação até o final do exercício de 2014
 - Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
 - Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- Procedimentos com implantação de forma gradual por meio de ato normativo da STN.
 - Parte II – MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

No rol dos procedimentos a serem adotados, a implantação do Subsistema de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público, requer atenção especial, considerando que a orientação para adoção de tal subsistema encontra lastro legal desde a edição da Lei nº. 4.320/64, a qual recebeu reforço pela Lei nº. 101/00, e, portanto precisa ser implementado pelas entidades do setor público, desta forma, gerando a necessidade de desenvolvimento de estudos que busquem contribuir com o processo de implantação do mesmo.

2.2 REGIME CONTÁBIL ADOTADO NO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

No que tange às práticas internacionais, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) publicou, em janeiro de 2010, o Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público, tendo estabelecido nas IPSAS 1 (*Internacional Public Sector Accounting Standards*) “os requisitos mínimos gerais para apresentação de demonstrações contábeis elaboradas sob o regime de competência” (IFAC; CFC, 2010, p. 37).

No Brasil, a Lei nº. 4.320, editada desde 1964, trata no Capítulo III do Título IX sobre a Contabilidade Patrimonial e Industrial, tendo estabelecido no artigo 100 o seguinte:

As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Quanto à definição normativa que trata especificamente sobre regime contábil adotado pelo Setor Público no Brasil, foi editada em 2007 a Resolução nº. 1.111/2007 do CFC, a qual aprovou o apêndice II da Resolução nº. 750/93 do CFC – norma geral que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade – dando interpretação sob a perspectiva do setor público, em que, acerca do princípio da competência, foi apresentado o entendimento tratado no Quadro 2:

Princípio da Competência segundo a Norma Geral de Contabilidade no Brasil (Resolução nº. 750/93).	Interpretação sob a perspectiva do Setor Público
<p><i>Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.</i></p> <p><i>Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.</i></p>	O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público

Quadro 2: Princípio da Competência sob a Perspectiva do Setor Público no Brasil
Fonte: Resolução CFC nº. 1.111/2007.

De acordo com as IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis –, o regime de competência representa:

[...] o regime contábil segundo o qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrerem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ ativos líquidos, receitas e despesas. (IFAC; CFC, 2010, p. 38)

Corroborando com a definição prevista na Resolução nº. 1.111/2007 que define a adoção do regime de competência para o reconhecimento das transações contábeis ocorridas no setor público, a NBC TSP 16.5 – Registro Contábil, publicada através da 1.132/2008, dispõe sobre o reconhecimento das transações no setor público da seguinte forma:

As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.
Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais de relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Conforme tratado no parágrafo anterior, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial as Resoluções nº. 1.111/2007 e nº. 1.132/08 definem que o regime contábil a ser adotado pelas entidades do setor público para registros das transações contábeis patrimoniais deve ser o de competência.

Ressalta-se que, durante muitos anos, a contabilidade do orçamento fundamentada no disposto no artigo 35 da Lei nº. 4.320/64 foi confundida com a contabilidade patrimonial, tratada também na referida Lei no artigo 100, cujo objeto de estudo é o patrimônio e sobre a qual os registros devem observar os princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

Buscando compatibilizar tais situações, a STN, ao emitir o MCASP, tratou separadamente sobre os procedimentos a serem observados pelas entidades do setor público no que tange aos Procedimentos Contábeis Orçamentários (Parte I – MCASP) e aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (Parte II – MCASP).

Por fim, salienta-se que o enfoque contábil tratado nesta pesquisa será o patrimonial, o qual deve observar os princípios contábeis e as normas brasileiras e

internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Portanto, deve registrar as variações patrimoniais que afetam o patrimônio de forma completa e no momento em que ocorrerem, independentemente do recebimento ou pagamento, ou seja, pelo princípio da competência contábil.

2.3 RECONHECIMENTO E BASES DE MENSURAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS GERADAS PELA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

De acordo com a NBC TSP 16.1 (CFC, 2011, p. 3), a contabilidade aplicada ao setor público é o “ramo da ciência contábil que utiliza no processo gerador de informações as normas contábeis e os princípios de contabilidade, direcionados ao registro e controle da evolução patrimonial das entidades do setor público”.

Nesse sentido, a IPSAS 1 (IFAC; CFC, 2010, p. 41) dispõe que, especificamente, o objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do setor público deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da *accountability* (a prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades) da entidade quanto aos recursos que lhe forem confiados acerca dos seguintes itens:

- Fornecer informações sobre as fontes, destinação e uso de recursos financeiros;
- Fornecer informações sobre como a entidade financiou suas atividades e reuniu os recursos financeiros necessários;
- Fornecer informações que são úteis na avaliação da habilidade da entidade de financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;

- Fornecer informações sobre a condição financeira da entidade e mudanças adotadas que contribuíram para a consolidação dessa condição;
- Fornecer informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

Para tanto, a IPSAS 1 dispõe que a entidade deve evidenciar as políticas contábeis utilizadas para fins de elaboração das demonstrações contábeis, buscando demonstrar pelo menos o seguinte (IFAC; CFC, 2010, p. 71):

- (a) A base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis;
- (b) O grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer IPSAS; e
- (c) Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Na IPSAS 3 (IFAC; CFC, 2010, p. 126), lê-se que “Políticas Contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas, aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis”.

Neste contexto, o Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, em observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tem como premissa que “os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária” (CFC, 2012, p. 23).

Para realização desta pesquisa, foram observados para reconhecimento e mensuração e processamento das transações no setor público os Princípios de Contabilidade Aplicada ao Setor Público bem como as diretrizes definidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.4 TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO E SUAS ALTERAÇÕES QUANTITATIVAS E QUALITATIVAS DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Para Fragoso *et al.* (2012, p. 442):

A NBC TSP 16.4 (Transações no Setor Público), comparada conceitualmente com os IPSAS 9 (Receita de Transação com Contraprestação), apresenta os conceitos sobre transações no setor público, os quais estão convergentes nos seguintes aspectos: No conceito de transações no setor público, na avaliação de eventos que promovam alterações qualitativas e quantitativas no patrimônio, e na orientação segundo os princípios e normas de contabilidade.

No que se refere ao conceito de Transações no Setor Público, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC TSP 16.4 define-o da seguinte forma:

Atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (CFC, 2011, p. 2)

De acordo com a NBC TSP 16.4 (CFC, 2012), quanto às características e aos seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas em econômico-financeiras e administrativas.

As transações econômicas-financeiras provocam modificações nos elementos patrimoniais e são denominadas de *variações patrimoniais*, podendo ser qualitativas ou quantitativas. A variação patrimonial qualitativa não afeta o patrimônio líquido, já a variação quantitativa o afeta, aumentando-o no caso da ocorrência de uma VPA –

Variação Patrimonial Aumentativa – ou diminuindo-o quando do registro de uma VPD – Variação Patrimonial Diminutiva –, conforme se pode observar na Figura 1.

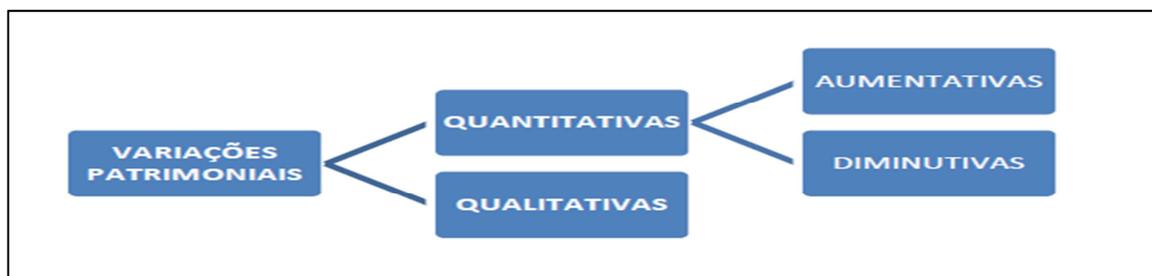


Figura 1: Variações Patrimoniais
Fonte: MCASP (BRASIL, 2012, p. 422).

De acordo com o MCASP (BRASIL, 2012, p. 24), as variações patrimoniais devem ser registradas:

[...] em observância aos princípios contábeis e normas brasileiras de contabilidade, observando-se que as variações patrimoniais aumentativas devem ser registradas no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento e as variações patrimoniais diminutivas devem ser registradas no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

No que tange ao reconhecimento das variações, tiveram detalhamento padronizado através da Portaria 437/2012, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que, ao estabelecer o Plano de Contas a ser utilizado por todos os entes da Federação, obrigatoriamente a partir de 2014, definiu detalhamento padrão até o 5º nível.

Capítulo 3

3 ESTUDOS ANTERIORES

De acordo com Alonso (1999, p. 41), “ao contrário do setor privado, as experiências com sistemas de custos no serviço público são bem recentes. Salvo algumas experiências isoladas, pode-se dizer que não há cultura de custos no serviço público no Brasil”.

Em estudo realizado por Silva (1996, p. 68) sobre a adoção do sistema de custo no setor público apontou que a implantação de uma contabilidade de custos no setor governamental envolve duas fases, a de implantação e a de desenvolvimento, conforme ilustrado no Quadro 3:

FASE	ATIVIDADE
IMPLANTAÇÃO	<ol style="list-style-type: none">1. Criação de grupos específicos de custos;2. Elaboração do Plano de Contas baseado no organograma definindo os centros de responsabilidade e centros de custos;3. Estabelecimento de procedimentos de apropriação das despesas independente da classificação legal;4. Estabelecimento de procedimentos de mensuração e rateio dos gastos indiretos das atividades;5. Estabelecer modelos de relatórios de despesas.
DESENVOLVIMENTO	<ol style="list-style-type: none">1. Descentralização das atividades;2. Medição dos custos através da contabilização e registro dos dados diários de cada atividade.

Quadro 3: Fases de implantação do sistema de custeamento
Fonte: Silva (1996, p. 68).

No modelo proposto por Silva (1996, p. 64), “para implantação do Sistema de Custos é fundamental a interligação entre os diversos sistemas de apoio administrativo, financeiro e contábil”, conforme se demonstra na Figura 2:

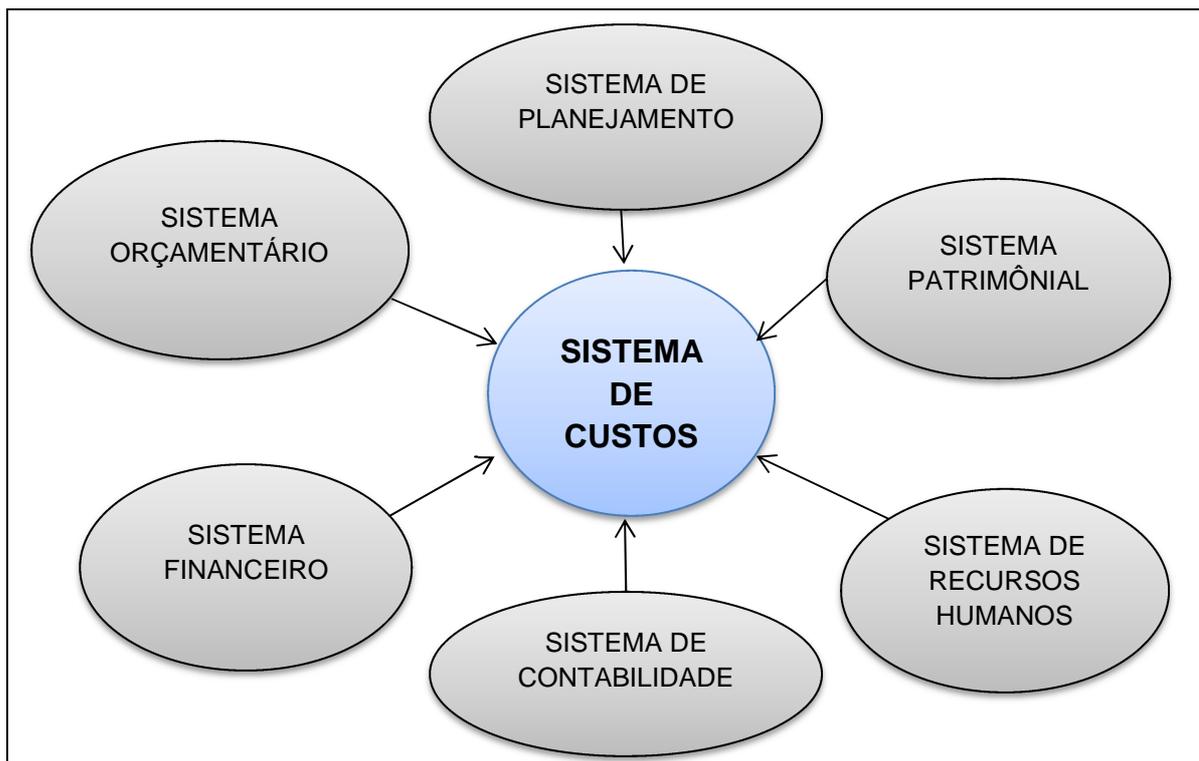


Figura 2: Inter-relações sistemáticas da contabilidade de custos.
Fonte: Silva (1996, p.64).

Para Silva (1996, p. 60), a implantação de um Sistema de Custos na administração pública depende fundamentalmente:

[...] da definição de parâmetros físicos e dos objetivos desejados, vez que a estrutura da classificação orçamentária precisa estar voltada para um objetivo concreto a ser alcançado, seja ele uma atividade desenvolvida em um centro de custos operacional, seja a acumulação de custos de um projeto específico, que tanto poderá ser levado para o ativo permanente como ser entregue para uso da população, como é o caso dos bens de uso comum.

Considerando as características do setor público, Silva (1996, p. 61) sugere que os órgãos públicos “devem adotar na acumulação o custo total, pleno ou por absorção que preconiza a determinação dos custos diretos [...] e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais”.

Quanto ao fluxo do modelo proposto por Silva (1996, p. 65), pode-se observar a estrutura apresentada na Figura 3.

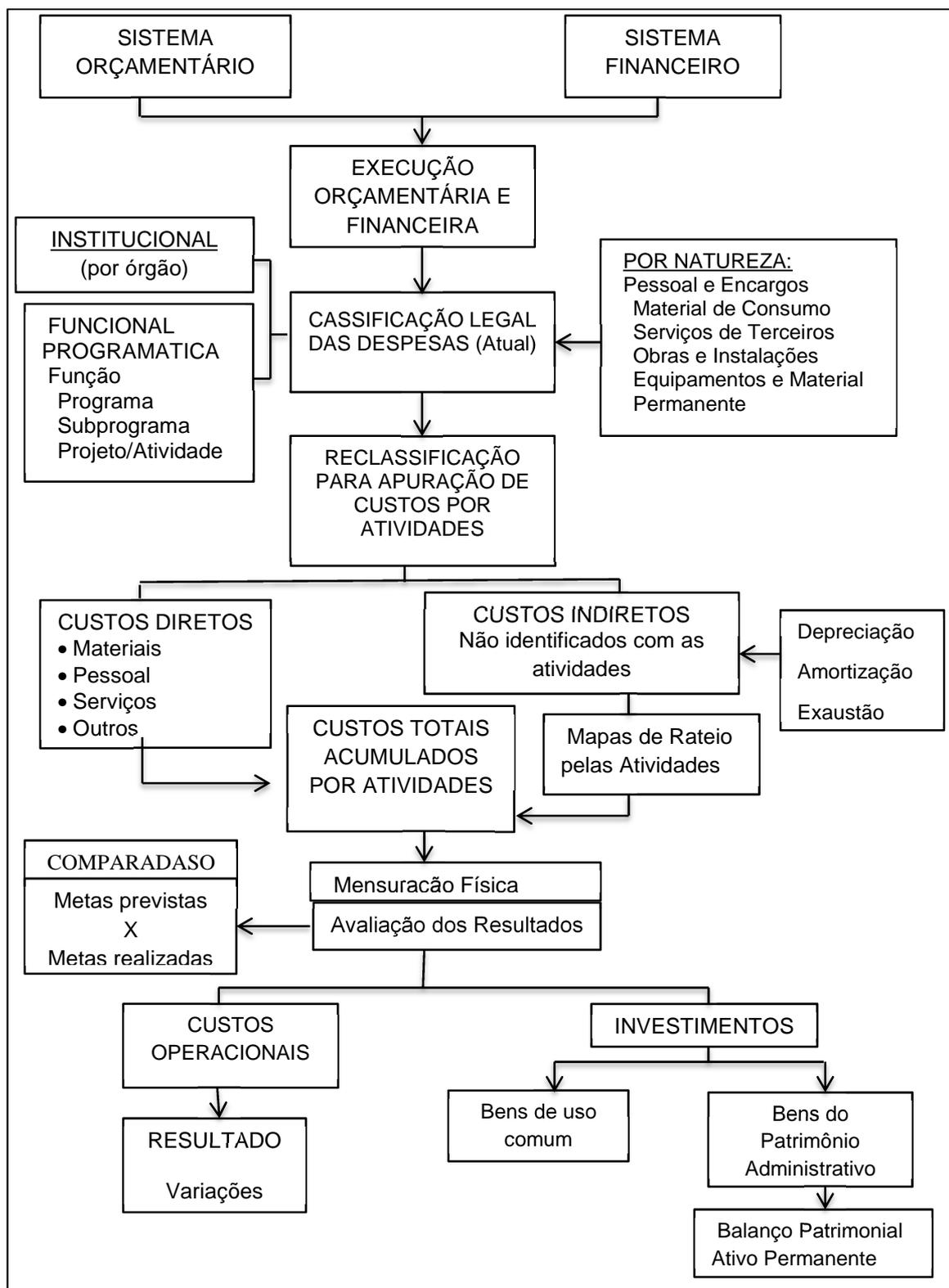


Figura 3: Fluxo do Sistema de Custeamento.
Fonte: Silva (1996, p.65).

O modelo proposto por Silva em 1996 utiliza a informação advinda da execução orçamentária e financeira para alimentação do sistema de custeamento.

Em sua pesquisa, Alonso (1999, p. 53) buscou demonstrar que o custo é uma ferramenta poderosa para melhorar o desempenho das organizações governamentais, tendo recomendado como conclusão que “os sistemas de custos governamentais sejam desenhados na metodologia ABC, queimando etapas que o setor privado já trilhou e maximizando os benefícios que as informações geradas por tais sistemas propiciarão”.

Em sua tese de doutorado, Machado (2002) buscou explicitar um conjunto de diretrizes para nortear a construção de um sistema de informação de custo aplicável ao setor público. Nela, propôs um modelo de sistema de informação de custo para o setor público, o qual deve ser “[...] integrado conceitual e sistematicamente aos subsistemas de orçamento público e de contabilidade governamental”, fazendo uso do método de custeio direto, “o qual aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente aos objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação” (MACHADO, 2002, p. 211).

No que tange ao sistema de acumulação, o modelo proposto por Machado (2002, p. 208) prevê que, “em primeiro lugar, os custos dos projetos sejam acumulados por ordem e que os custos das atividades sejam acumulados por processo”.

Em relação ao sistema de custeio, o modelo proposto por Machado (2002, p.208) “baseia-se nos custos histórico e orçado”.

Quanto às informações de custos, Machado (2002, p. 207) propôs estabelecer uma correspondência entre os conceitos de contabilidade governamental e a da contabilidade empresarial, tendo concluído que as despesas

liquidadas orçamentárias equivalem ao conceito de gasto e podem ser consideradas como valores aproximados dos custos dos produtos ou serviços prestados no período e, portanto necessitam passar por “ajustes contábeis” para que corresponda a informação de custo.

Nesse contexto, para que a afirmação de que as despesas liquidadas classificadas como despesas de custeio são custos de algum bem ou serviço seja verdadeira, é necessário à realização de ajustes nas informações geradas pelo subsistema orçamentário (MACHADO, 2002, p.122).

O modelo desenvolvido por Machado (2002) serviu de base para o desenvolvimento do Sistema de Custos do Governo Federal, o qual está utilizando a despesa orçamentária liquidada como base para alimentação do sistema de informação de custos, respeitados os devidos ajustes, conforme será tratado na subseção 3.1.

Em 2006, Oliveira Jr. buscou evidenciar em sua dissertação de mestrado os principais métodos de custeio disponíveis da literatura acadêmica e sua aplicação aos órgãos públicos, evidenciando a utilização da gestão de custos adequada às características próprias das organizações públicas.

A pesquisa de Oliveira Jr. (2006) demonstrou que as necessidades da administração da autarquia estão alinhadas aos conceitos de uma gestão de custos, pois visam, especificamente, à melhoria do processo de controle, avaliação de desempenho e auxílio ao processo de tomada de decisão.

Em resposta aos objetivos específicos de sua pesquisa, Oliveira Jr. (2006) observou através do caso desenvolvido no SAAE (Serviço Autônomo de Águas e Esgoto – autarquia municipal de Mogi Mirim) que todos os métodos (ABC, Direto,

Absorção e Padrão) são aplicáveis à autarquia, ou seja, são aplicáveis nas entidades do setor público.

Constatou ainda Oliveira Jr. (2006), ao analisar a planilha de custos desenvolvida pela contabilidade do SAAE, que as variações ocorridas, quantitativa e qualitativamente não são reconhecidas dentro do período de levantamento dos custos, o que demonstra a necessidade de adequação do modelo utilizado pela referida entidade com vistas a atender aos princípios e normas de contabilidade que tratam sobre a mensuração e acumulação das informações de custos.

Slomski e Fernandes (2011, p. 1) investigaram a “importância do desenvolvimento de métodos de identificação, planejamento e controle gerencial dos gastos da administração pública brasileira sob a forma de “gestão de custos”.

O termo “gestão de custos”:

Foi consagrado pela iniciativa privada para reunir os mecanismos de gerenciamento do custeio operacional em seu processo produtivo – e sua relação com o processo de melhoria da qualidade no serviço público, promovido no país de forma crescente a partir dos programas e ações governamentais advindos com as Reformas do Aparelho do Estado e da Gestão Pública. (SLOMSKI; FERNANDES, 2011, p. 1).

A pesquisa realizada por Slomski e Fernandes (2011) teve como foco amostral 16 organizações, sendo 10 (dez) entidades da administração direta e 6 (seis) da Indireta, vinculadas a qualquer um dos três Poderes do Estado, que obtiveram de alguma maneira o reconhecimento por seus projetos e ações relacionados à melhoria da qualidade dos produtos e serviços, e que estivessem utilizando ou desenvolvendo práticas de gestão relacionadas a sistemas de custeio e contabilidade de custos.

Slomski e Fernandes (2011, p. 4) evidenciaram importantes “indícios da ligação existente entre o desenvolvimento da gestão de custos nessas organizações e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade”. Registraram, também,

os autores em sua pesquisa “quais as práticas mais adotadas pelas instituições da amostra e a conscientização de seus gestores quanto à necessidade de se buscar o alinhamento dessas práticas pela promoção da eficiência dos gastos do setor público.”(2011, p.4).

Os resultados do estudo apontaram ainda que apesar de 81,2% das entidades pesquisadas indicarem que utilizam um sistema de custeio, o desenvolvimento do processo de custos na administração pública brasileira ainda é um assunto nascente, mas em ampla ascensão. (SLOMSKI; FERNANDES, 2011).

Quanto a isso, Slomski e Fernandes (2011, p. 4) afirmaram que o Poder Público:

Tem demonstrado nos últimos cinco anos grande interesse em conhecer soluções gerenciais que possam levar suas instituições a praticarem a identificação, mensuração, análise e gerenciamentos dos custos do serviço público, tendo o mesmo observado ser notório que essas soluções estão surgindo naquelas organizações públicas que obtiveram sucesso na implantação e manutenção de seus programas de melhoria da qualidade (SLOMSKI; FERNANDES, 2011, p. 14).

Slomski e Fernandes (2011) não buscaram identificar os modelos utilizados pelas entidades pesquisadas para fins de mensuração de custos, ressaltando que todas as autarquias, empresas públicas e sociedade de economia mista pesquisadas utilizam ferramenta de gestão “*Balanced Scorecard*”, inferindo-se que a aplicação de tal método poderia ser um facilitador para utilização e implantação de sistemas de custos.

Já na pesquisa realizada por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), buscou-se “examinar em que medida as principais experiências internacionais de adoção de métodos contábeis para aferir os custos governamentais oferecem lições importantes para as mudanças necessárias no caso brasileiro”.

Entre os países selecionados para fins da apreciação na pesquisa de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), foram considerados “os interesses

específicos do Brasil”, tendo sido incluídos “os pioneiros, como a Austrália, a Nova Zelândia e o Reino Unido, que adotaram o regime de competência no bojo de reformas abrangentes em todo o processo orçamentário”. Além disso, outros países citados foram os EUA e Canadá, por terem, igualmente, implantado “a contabilidade de competência no setor público sem estender esse regime a todo o orçamento” (REZENDE, CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 961-2).

Em sua pesquisa, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) apresentaram algumas razões da importância de adotar um sistema de informações de custos na administração pública, conforme Quadro 04:

<p>➤ Há várias razões para a adoção de procedimentos que permitam aferir os custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.</p>
<p>➤ Para saber se os recursos oriundos do pagamento de impostos estão sendo bem utilizados é necessário comparar os custos com os resultados para responder às seguintes perguntas: um dado resultado (por exemplo, a melhoria no desempenho escolar) está sendo obtido ao menor custo possível, ou existe um grande desperdício? Alternativamente, com os mesmos recursos aplicados seria possível conseguir resultados melhores?</p>
<p>➤ Portanto, o conhecimento dos custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público e para que a população se mobilize para pressioná-lo a tomar as providências necessárias. Melhorando a qualidade do gasto e reduzindo desperdícios é possível baixar os impostos sem comprometer os serviços essenciais e os programas sociais.</p>
<p>➤ Isso chama atenção para outra razão importante para a adoção de um sistema que gere informações sobre os custos do governo: a transparência do gasto público e a possibilidade de um melhor controle democrático sobre as prioridades no uso dos recursos públicos e a qualidade dos serviços prestados.</p>
<p>➤ Apesar da sua importância, o governo brasileiro não dispõe atualmente dessa informação. Por se concentrar nos fluxos de caixa, as informações atualmente geradas pela contabilidade pública indicam quanto foi gasto em um determinado programa em um dado período, por exemplo, um ano, mas não o seu real custo. Para aferir o custo é necessário saber, por exemplo, o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços (medicamentos e outros no caso da saúde), a depreciação de equipamentos e instalações, o custo do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários, e demais gastos com o funcionamento do órgão encarregado de prover os serviços, como energia e comunicações.</p>

- Para gerar as informações que permitem aferir os custos do governo é preciso que o setor público adote a contabilidade de competência utilizada no setor privado. Por esse regime, as informações financeiras são apropriadas quando o fato ocorre e não quando o desembolso é efetivado. Por exemplo, na apuração dos custos dos serviços de saúde em um dado ano, a parcela relativa a medicamentos inclui o valor de medicamentos adquiridos no ano anterior e consumidos no ano corrente, mais a parcela de medicamentos adquiridos e consumidos no mesmo ano, valor que obviamente difere das despesas realizadas com a aquisição de medicamentos no ano corrente.

Quadro 4: Importância em se adotar um sistema de informações sobre custos na Administração Pública.

Fonte: Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 964).

Quanto à adoção da contabilidade por competência, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 965) afirmaram:

Sem a adoção da contabilidade por competência é impossível avançar na implantação de uma reforma na gestão pública que tenha por foco aumentar o valor dos recursos aplicados pelo governo e, portanto, ampliar o benefício social da tributação.

Os mesmos pesquisadores identificaram também que:

[...] entre países que avançaram na adoção da contabilidade de competência no setor público, as motivações diferem quanto ao uso a ser dado às informações geradas por esse regime, onde em alguns casos, a adoção da contabilidade de competência foi parte de uma reforma abrangente na administração pública, voltada para promover a eficiência das organizações governamentais, mediante a utilização de métodos de gestão semelhantes aos adotados por organizações privadas. (REZENDE, CUNHA; BEVILACQUA, 2010, p. 965)

Em relação às motivações para adoção de sistemas de custos em diferentes países, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p.970) apontaram as seguintes motivações, de acordo com o Quadro 5:

Sistemas de custos adotados como parte de uma ampla reforma voltada para o aumento da eficiência na gestão pública mediante introdução de competição na provisão de serviços e adoção de métodos privados de gestão

Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido são os países em que essa motivação predominou. Nesse caso, a adoção da contabilidade de competência é vista como uma etapa no caminho do orçamento de competência.

Avaliação de riscos fiscais de longo prazo

Adoção da contabilidade de competência é importante para gerar informações que permitam avaliar riscos fiscais de longo prazo. Na Islândia, essa foi a principal motivação para adotar esse regime e conter a expansão dos gastos previdenciários. Essa também é uma preocupação importante nos Estados Unidos, principalmente agora com a adoção de medidas para combater a crise econômica.

Eficiência do Estado e melhoria da qualidade do gasto

Holanda e Canadá, que estiveram entre os pioneiros na adoção da contabilidade de competência, deram mais ênfase à contribuição da contabilidade de competência para a eficiência do Estado e à adoção de reformas voltadas para a privatização e a devolução de maiores responsabilidades na provisão de serviços a governos locais, mediante a descentralização fiscal.

Qualidade, transparência e confiabilidade das informações sobre as contas públicas

Essa foi uma motivação importante na França, que privilegiou a contribuição da contabilidade de competência para o controle interno e externo do Estado.

Quadro 5: Adoção de sistemas de custos em diferentes países: motivações
 Fonte: Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 970).

Os autores ainda explicam que, “na maioria das experiências de adoção de sistemas de custos, os governos locais precederam o governo central no que diz respeito à adoção da contabilidade de competência” (REZENDE, CUNHA E BEVILACQUA, 2010, p. 991).

No Brasil, conforme discutido por Machado e Holanda (2010, p. 793), em que pese a existência de variadas determinações legais:

[...] o fato é que a administração pública até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos. O motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistematicamente e uniformemente para toda a administração pública federal.

A iniciativa do Governo Federal de implantar um Sistema de Informação de Custos ocorreu em março de 2010, tendo nascido a partir da definição da criação da Comissão Interministerial de Custos, por meio da Portaria 945, em 2005, com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal, o qual será tratado na subseção seguinte.

3.1 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CUSTOS (SIC) NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

O modelo de Sistema de Custos adotado atualmente pelo Governo Federal foi desenvolvido a partir dos estudos de doutoramento realizados por Machado (2002) e por Holanda (2002).

O objetivo da pesquisa realizada por Machado (2002) foi explicitar um conjunto de diretrizes para a construção de um sistema de informação de custo integrado sistêmica e conceitualmente ao orçamento público e à contabilidade governamental, que atendesse às exigências legais e auxiliasse na avaliação de resultados e desempenhos aos gestores do setor público.

Considerando que a prática contábil até então estava baseada no enfoque orçamentário da contabilidade, o modelo do Sistema de Custos desenvolvido por Machado (2002, p. 806) parte “das informações orçamentárias para alimentação do Sistema de Custos”, considerando alguns ajustes necessários.

O processo de discussão do SIC do Governo Federal teve início em 2005, a partir da criação da Comissão Interministerial de Custos através da Portaria 945, a qual tinha como objetivo elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

Em março de 2010, o Governo Federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional e do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), sob a coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, homologou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC).

Para Machado e Holanda (2010, p. 795), o sistema deve ser capaz de produzir:

[...] informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade já mencionada. As informações mais agregadas devem ser geradas pelo sistema disponibilizado pelo órgão central, porém as mais analíticas precisam ser geradas nos sistemas de informações gerenciais de cada órgão setorial a partir da informação agregada, ou seja, elas devem ser conciliáveis.

3.1.1 Visão esquemática geral do modelo de implantação do SIC e suas principais características

A visão geral do modelo de Implantação de Sistema de Custos adotado pelo Governo Federal foi inspirado na tese de Holanda (2002) e foi proposto conforme Figura 4:

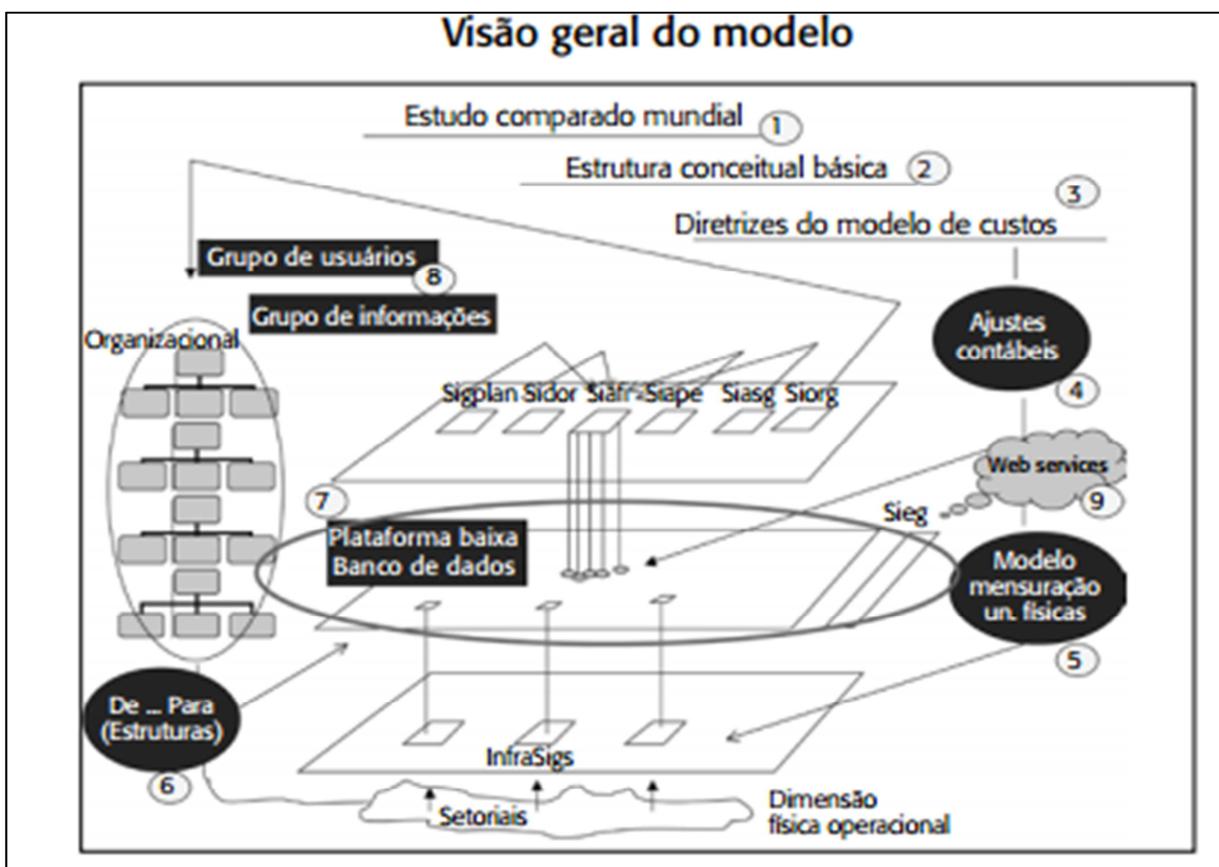


Figura 4: Visão Geral do modelo adotado pelo Governo Federal
 Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 794), apud Holanda et al. (2010:83).

Os itens de “1” a “9”, mais o “10” prototipação, “11” implantação, “12” treinamento, e “13” abordagem de mudança cultural, formam o conjunto de componentes de todo o projeto do SIC do Governo Federal (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 794).

O modelo de implantação do SIC do Governo Federal foi dividido em duas etapas descritas no Quadro 6:

<p>1. A primeira etapa do modelo: a dedutiva dos órgãos centrais via sistemas estruturantes para a rodoviária — tem a vantagem de gerar uma informação de custos sintética, porém perfeitamente comparável para toda a administração pública federal. Este requisito torna o SIC único e bastante útil para avaliar desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do Governo Federal</p>
<p>2. Na segunda fase do processo (indutivo: do particular para o geral), — o sistema permite ajustes a cada realidade física operacional.</p> <p>Nesta fase, cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a Objetos de Custos comuns e padronizada para toda a administração pública. Conforme mencionado, este requisito fundamental torna viável a análise de desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do Governo Federal.</p>

Quadro 6: Etapas do modelo do SIC do Governo Federal
 Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 796).

Conforme tratado no Quadro 6, o modelo de implantação SIC do Governo Federal está estruturado em duas etapas, as quais buscam demonstrar a modelagem utilizada considerando as abordagens teórica e sistêmica fundamentadas nas pesquisas desenvolvidas por Holanda (2002) e Machado (2002).

3.1.2 Principais finalidades do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

Considerando que o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e controle, suas principais finalidades são as seguintes, apresentadas no Quadro 7:

<p>➤ maior eficiência do processo alocativo — permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados, contribuindo as informações de custo para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos (caráter <i>ex ante</i>);</p>
<p>➤ maior eficiência operacional — a produção de bens e serviços pelo Estado deve se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive outros entes e ONGs); quanto à identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, §7º) e também quanto ao custo/benefícios das ações. A análise comparativa das diversas maneiras de realizar o mesmo produto com custos menores. Assim, facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; avaliação de resultado e desempenho, bem como benchmarking e identificação de atividades de baixo valor agregado;</p>
<p>➤ fixação de preços públicos e taxas — para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.</p>
<p>➤ Outras finalidades podem ainda ser destacadas, tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados.</p>

Quadro 7: Principais Finalidades SIC Governo Federal

Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 796).

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 799), “para compreensão da percepção da utilidade e da necessidade da informação de custos na perspectiva dos usuários do Governo Federal [...], foi elaborada uma pesquisa em toda a administração pública federal”.

3.1.3 Pressupostos básicos e características da informação de custos

Quanto ao pressuposto básico e características da informação de custos, o SIC do Governo Federal sugere que a “geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência. Enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência, serão necessários os ajustes contábeis” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 799).

3.1.4 Visão geral da correspondência dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos

No modelo do SIC proposto por Machado e Holanda (2010), assume-se que os conceitos de “gastos” e valores “liquidados” se equivalem, tomando-se a despesa liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custos, da qual serão realizados ajustes contábeis necessários para se chegar à informação de custos, conforme Figura 5.

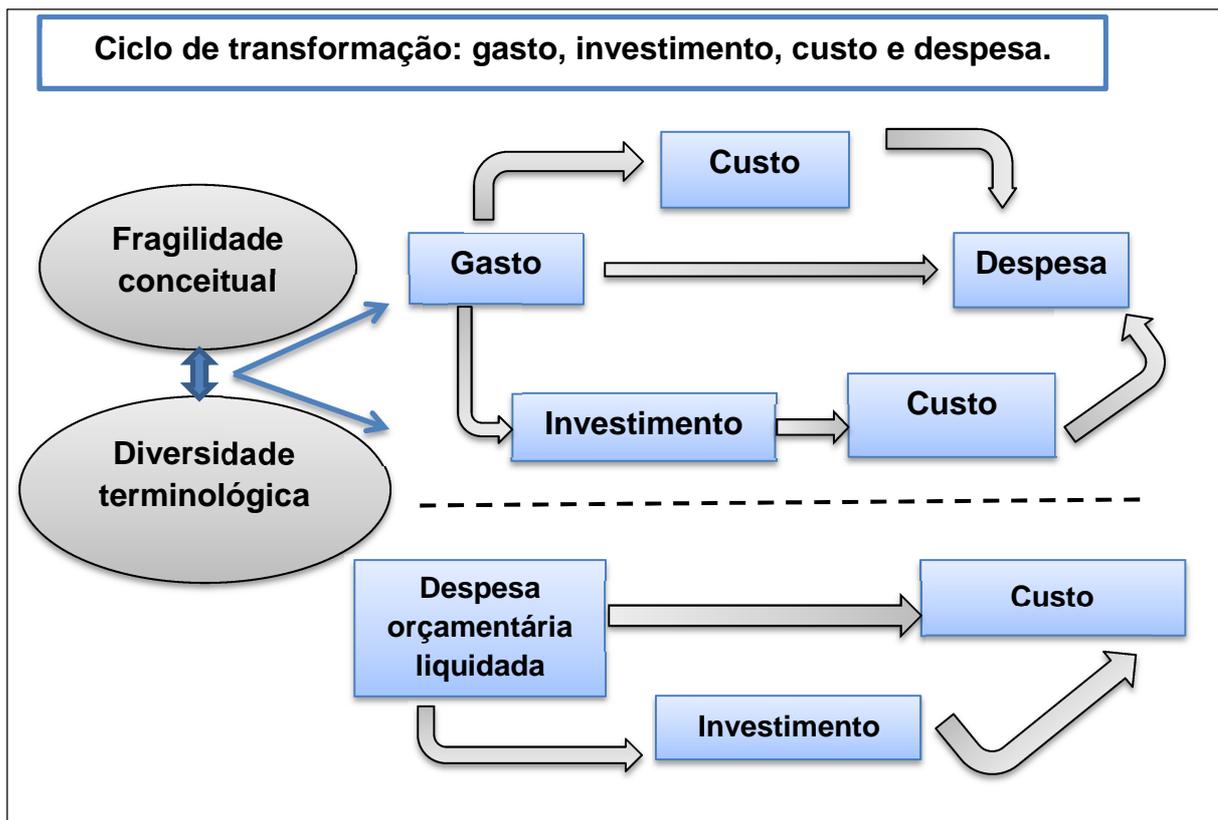


Figura 5: Visão geral da correspondência dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos.

Fonte: Machado e Holanda (2010, p.801).

Partindo do pressuposto de que o fato gerador da despesa ocorre na fase da liquidação, e considerando-se que, conforme tratado na Lei nº. 4.320,64, é nesta fase que se gera o direito do credor, o modelo proposto pelo Governo Federal sugere que, na ausência da contabilidade por competência, utilize-se a informação orçamentária liquidada como fonte de alimentação do SIC, respeitados os ajustes propostos no modelo e tratados na seção 3.1.5 a seguir.

3.1.5 Modelagem dos Ajustes Contábeis

“A necessidade de ajustes contábeis reflete em grande parte a fragilidade da contabilidade, ainda muito influenciada pelo controle do orçamento em detrimento do controle do patrimônio” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 806).

Segundo Machado e Holanda (2010, p. 805), o ajuste inicial do modelo utilizado pelo Governo Federal “consistiu na identificação e carregamento de informações [...] que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo os valores orçamentários que não são custos do período”.

A segunda etapa de ajuste consiste na “exclusão de informações orçamentárias que não devem integrar a informação de custos” (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 805), conforme Quadro 8:

Despesa orçamentária executada	
	Despesa liquidada Despesa executada por inscrição de restos a pagar não Processados
Ajustes da despesa orçamentária	
(-)	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
Ajustes patrimonial	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação/amortização/exaustão
(=) Custo	

Quadro 8: Modelagem dos ajustes conceituais

Fonte: Coordenação-geral de Contabilidade da União, Secretaria do Tesouro Nacional, adaptado por Machado e Holanda (2010, p.806).

Os ajustes propostos no modelo de SIC adotado pelo governo federal se faz necessário, considerando que as informações primárias que alimentam o referido sistema são extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), ou seja, são eminentemente de natureza orçamentária, desta forma necessitando de ajustes (inclusões e exclusões de valores) para que se tornem equivalentes a informação de custos.

3.1.6 Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e Objetos de Custos

Machado e Holanda (2010, p. 808) explicam que:

[...] a definição das políticas públicas é o principal determinante dos custos do setor público, derivando daí os programas e as ações, bem como a identificação dos recursos necessários para executá-los. Os recursos estimados e consumidos são acumulados diretamente nos projetos ou atividades. A partir dos custos acumulados por projeto ou atividade, por um processo de agregação, é possível encontrar os custos das funções e dos centros de responsabilidade. Os custos unitários dos produtos ou serviços derivam da relação entre os custos das atividades e as quantidades físicas executadas.

A Figura 6 demonstra o relacionamento entre as políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo:

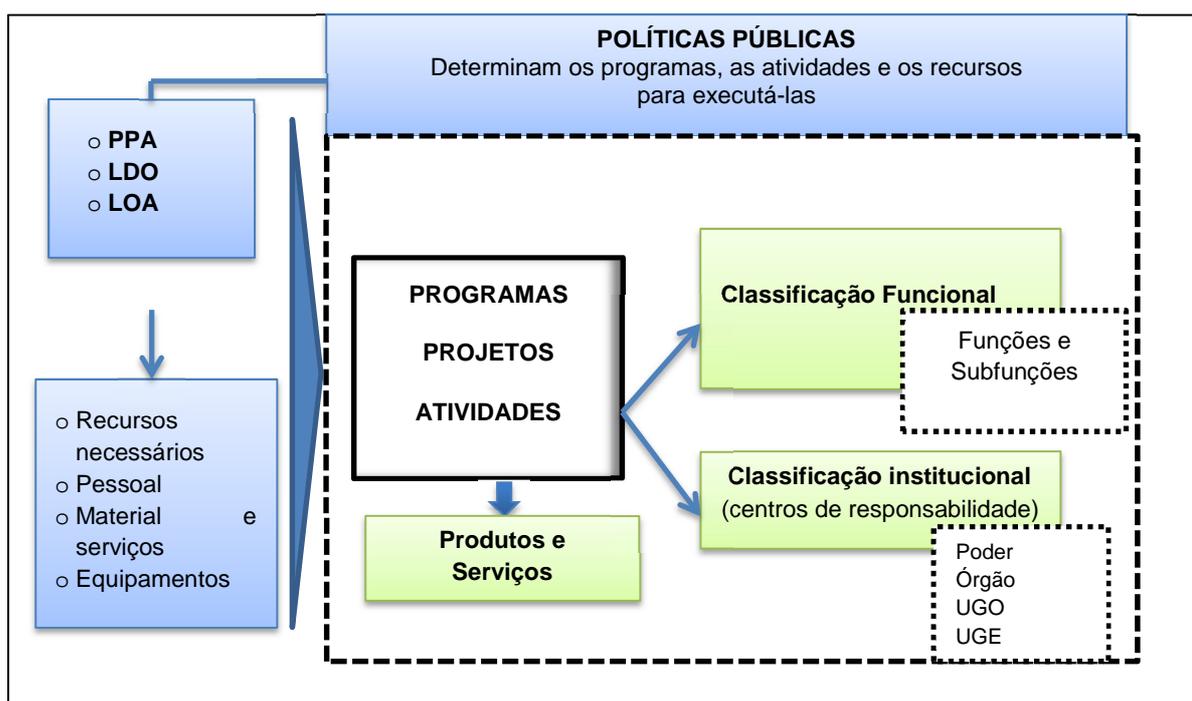


Figura 6: Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e Objetos de Custos
Fonte: Machado e Holanda (2010, p.808).

No modelo do SIC do Governo Federal, as informações oriundas dos instrumentos de planejamento, ou seja, PPA, LDO e LOA, darão suporte ao processo de definição dos Objetos de Custos a serem mensurados pela entidade. Esta modelagem requer um nível de aperfeiçoamento contínuo com vistas a

identificar os custos dos serviços prestados vinculados aos respectivos projetos e ações de governo.

3.1.7 Elementos Essenciais do Modelo de Custos do Governo Federal: Sistema de acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio

➤ Sistema de Acumulação

- a) Custo do projeto acumulado por ordem;
- b) Custo da atividade acumulado por processo;

➤ Sistema de Custeio

De acordo com Machado e Holanda (2010, p. 810), “o sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico é elemento fundamental na integração entre sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública”.

➤ Método de Custeio

Machado e Holanda (2010, p. 810) explicam que “a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil [...], não há limitação legal quanto ao uso de métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) a ser adotado”.

A escolha do método de custeio direto no modelo de SIC do Governo Federal considerou as seguintes argumentações (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 811):

- O custeio direto, por não conter qualquer forma de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com

maior objetividade, desta forma facilitando a análise de resultado e desempenho, que é o objetivo central do SIC.

- O método do custeio direto está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos.

3.1.8 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação

Cabe ressaltar que, no modelo do Governo Federal, conforme tratado por Machado e Holanda (2010, p. 814), “o sistema de informação de custo absorve os dados do sistema orçamentário e do sistema contábil”, sendo necessário realizar alguns ajustes, conforme tratado na subseção 3.1.5.

A Figura 7 mostra o relacionamento entre as principais ações do modelo de decisão e o sistema de informação:

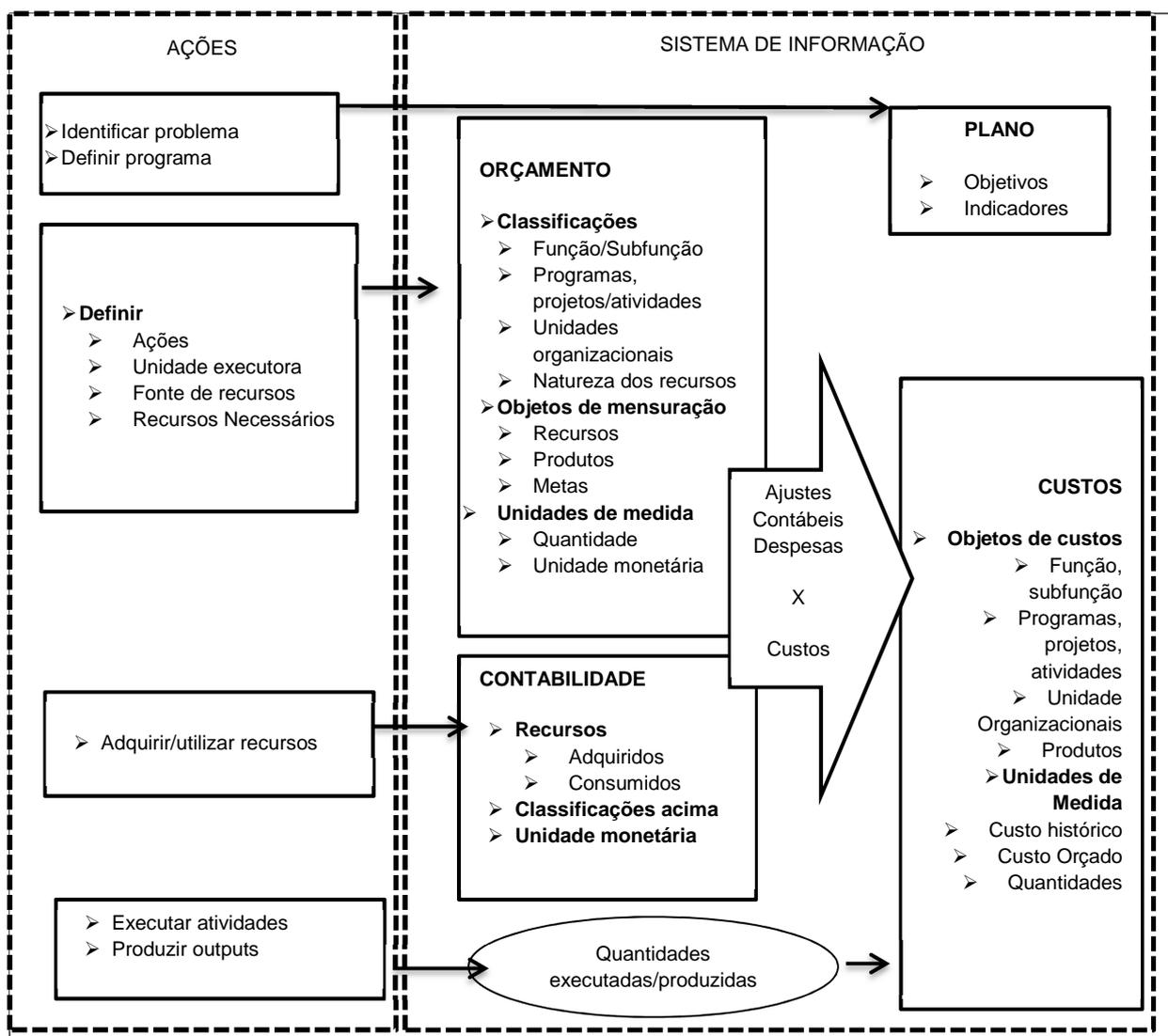


Figura 7: Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação

Fonte: Machado e Holanda (2010, p.814).

Para Machado e Holanda (2010, p. 815):

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permite a efetiva mensuração e custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender de forma uniforme todos os órgãos e entidades da estrutura federal. A metodologia de mensuração de custos utilizada convive ainda com as limitações atuais da contabilidade pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e falta de padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal. Com a adoção da contabilidade patrimonial aplicada a esfera pública, a metodologia proposta para o SIC do Governo Federal irá gradativamente se aperfeiçoando.

O modelo utilizado pelo Governo Federal, o qual foi desenvolvido a partir das pesquisas de Machado (2002) e Holanda (2002), tem norteado o processo de

implementação do SICSP pelas demais entidades do setor público, considerando que ele serve de parâmetro para geração de informações de custos a partir das informações orçamentárias, respeitados os devidos ajustes contábeis propostos pelo modelo, conforme tratado pela Secretaria do Tesouro Nacional no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2012).

Entretanto, diante das mudanças ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público nos últimos anos – conforme tratado neste capítulo –, as quais tiveram como um dos seus principais objetivos resgatar e fortalecer o enfoque patrimonial da contabilidade surge à necessidade de rever e ajustar os procedimentos e métodos até então utilizados com vistas a aperfeiçoar a qualidade da informação do gasto público, principalmente no que se refere fonte de informação que alimenta o subsistema de custos no setor público.

Capítulo 4

4 PROPOSTA DE UM CONJUNTO DE DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO DE SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS DOS SERVIÇOS NO SETOR PÚBLICO (SMAIC-SP) A PARTIR DAS INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS

4.1 INTRODUÇÃO

O modelo de sistema de informações de custos para o setor público, proposto por Machado (2002), foi de extrema importância no processo de geração de tais informações, tendo contribuído para a adoção do SIC na administração pública federal.

Entretanto, conforme tratado por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 962):

Para medir os custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período, assim como a decorrente variação do ativo e do passivo governamental ocorrida no mesmo período, informações geradas pela contabilidade de competência (*accrual accounting*) adotada no setor privado.

Para Machado e Holanda (2010, p. 815), a metodologia de mensuração de custos utilizada pelo Governo Federal “convive ainda com as limitações atuais na contabilidade pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal”. Entretanto, com a adoção da contabilidade patrimonial no setor público essa metodologia irá “gradativamente se aperfeiçoando”.

Partindo do pressuposto de que, até então, as informações geradas pela contabilidade no setor público privilegiavam a execução orçamentária, não fornecendo as informações necessárias para se aferirem os custos, a ênfase na

qualidade do gasto teve que ser acompanhada de mudanças das práticas contábeis no setor público que atendessem a essa necessidade.

Tal processo de mudança das práticas contábeis no Brasil iniciou-se em 2008 com a aprovação da Portaria nº. 184/2008 do Ministério da Fazenda e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme tratado na seção 2.1.

Quanto ao Subsistema de Informações de Custos Aplicado ao Setor Público, foi editada a Resolução nº. 1366/11, a qual reforçou a orientação prevista nas Leis nº. 4.320/64 e nº. 101/00 acerca da adoção do SICSP pelas entidades do setor público, o qual deve estar em conformidade com os princípios contábeis e com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor.

4.2. PRESSUPOSTOS DO SMAIC-SP

4.2.1 O SMAIC-SP

Diante da necessidade de adoção pelas entidades do setor público de um Subsistema de Informações de Custos em observância aos princípios contábeis, em especial, o de competência, bem como, em atendimento as disposições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, surgiu o presente objetivo de pesquisa, visando a contribuir com o processo de implantação de um subsistema de mensuração e acumulação de informação de custos, em observância ao disposto na NBC TSP 16.11.

A proposta desta pesquisa foi desenvolver diretrizes que auxiliem as entidades do setor público no processo de adoção do SICSP, as quais foram elaboradas a partir das seguintes premissas: a) Princípios Contábeis sob a perspectiva do setor público; b) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público, em especial a NBC TSP 16.11 – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público; c) e dos estudos anteriores que tratam sobre a questão, quanto às diretrizes apresentadas no modelo de Machado (2002).

O SMAIC-SP deverá, portanto, permitir condições de realização de mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, com base nas informações patrimoniais (por competência), o que poderá contribuir com o processo de adoção do SICSP, disponibilizando informações de custos por objeto, o que poderá auxiliar o gestor público no que tange à tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

4.2.2 Base Conceitual do SMAIC-SP

A base conceitual para desenvolvimento do SMAIC-SP se consubstanciou nos Princípios e Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especialmente a NBC TSP 16.11 (Subsistema de Informação de Custos no Setor Público – SICSP), com metodologia de apuração de informação de custos com base na informação patrimonial, que vai além dos modelos que utilizam a informação orçamentária como fonte de alimentação dos sistemas de custos, a exemplo do modelo utilizado pelo Governo Federal.

Os conceitos e regras propostos pelo SICSP (conforme NBC TSP 16.11) orientam que os custos dos serviços públicos sejam mensurados a partir das informações patrimoniais e por competência e que sejam acumulados aos seus respectivos objetos de custos.

De acordo com a NBC TSP 16.11 (CFC, 2012, p. 48), Objeto de Custo “é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”. Salieta ainda a referida

norma que “os principais objetos de custos são identificados a partir das informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial”.

Pretende-se que os resultados desta pesquisa auxiliem os gestores públicos no processo de mensuração dos custos dos serviços prestados pelas entidades públicas, os quais poderão ser utilizados no processo de análise e gestão dos custos da entidade, pelo gestor público, de forma a contribuir com a tomada de decisão, avaliação de desempenho acerca da eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, medição da qualidade dos gastos públicos, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

4.2.3 Premissas e Requisitos Básicos do SMAIC-SP

4.2.3.1 Premissas

As entidades do setor público, enquanto responsáveis pela gestão do patrimônio público, têm como premissa básica a prestação de contas acerca da aplicação dos recursos públicos gastos para atendimento das necessidades e anseios da população, em observância as definições contidas na Constituição Federal quanto ao processo de Prestação de Contas dos recursos públicos (BRASIL, 1988).

A partir dessa prerrogativa, e observando-se o disposto na Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 16.11 (CFC, 2012), a qual definiu as regras e parâmetros a serem observadas pelas entidades do setor público para adoção do subsistema de custos, o SMAIC-SP será estabelecido a partir das seguintes premissas:

- a administração pública tem como pressuposto básico a obrigatoriedade de prestação de contas dos recursos públicos aplicados no fornecimento de bens e serviços à sociedade;
- a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.
- as informações patrimoniais serão capturadas dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.
- o gestor público deverá realizar avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- as informações de custos devem observar os atributos de relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade.
- as informações de custos serão evidenciadas por Objetos de Custos;

4.2.3.2 Requisitos

De acordo com a NBC TSP 16.11, o processo de construção do SMAIC-SP deve observar os seguintes requisitos (CFC, 2012):

- estar integrado com os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

- observar as etapas de identificação dos Objetos de Custos, identificação dos custos diretos, alocação dos custos diretos aos Objetos de Custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos, identificação dos custos indiretos;
- capturar as informações dos demais sistemas de informações da entidade;
- observar os princípios e normas de contabilidade aplicada ao setor público, para fins de mensuração das informações patrimoniais;
- disponibilizar informações de custos por objeto para fins de análise e gestão de custos, com vistas a atender aos requisitos de transparência e prestação de contas, bem como auxiliar no processo gerencial dos recursos públicos.

4.2.4 Informações que darão suporte ao SMAIC-SP

Para que o SMAIC-SP seja viabilizado e se concretize de fato, é necessária a existência de processo sistematizado, que disponibilize corretamente as seguintes informações:

- matriz de objetivos organizacionais;
- especificação e classificação dos Objetos de Custos a serem mensurados;
- identificação e classificação dos insumos consumidos no processo de fornecimento de serviços à sociedade pela entidade;
- identificação dos gestores responsáveis pelos centros de responsabilidade – centro de custo;
- Informações patrimoniais dos insumos consumidos por Objeto de Custo.

4.2.5 Limitações do SMAIC-SP

A presente proposta de SMAIC-SP apresenta as seguintes limitações:

- Utilização do método do custeio direto, onde os parâmetros para distribuição dos custos indiretos não serão tratados, cabendo à entidade no processo de análise e gestão de custos definir a metodologia a ser utilizada para distribuição dos custos indiretos, caso seja relevante.
- O subsistema proposto não contemplará a etapa de análise e gestão de custos, a qual poderá ser realizada pela entidade por meio de ferramenta manual ou informatizada, que permita realizar diversas análises a partir da informação gerada pelo SMAICSP.
- Considerando que o Subsistema de Informação de Custos no Setor Público, proposto pela NBC TSP 16.11, é prática recente que se encontra em processo de implantação, não foi possível testar a aplicabilidade prática do subsistema proposto por meio de estudo de caso concreto..

4.3 ESTRUTURA DO SMAIC-SP

A partir do arcabouço legal que trata sobre contabilidade aplicada ao setor público e sistema de informação de custos aplicado ao setor público, bem como dos modelos de sistemas de custos para este setor, propostos por Silva (1996) e Machado (2002), tratados no Capítulo 3, e pressupostos básicos citados no item 4.2, o subsistema ora proposto será construído de forma a mensurar os custos por objeto de custo com base na informação patrimonial, a qual será gerada pelos sistemas estruturantes e validada pelo sistema de contabilidade da entidade.

Para tanto, a proposta ora apresentada exprime as principais diretrizes que devem ser adotadas pelas entidades do setor público para implantação de um SMAIC-SP, o qual permitirá a obtenção de informações dos recursos consumidos por objeto de custo quando da prestação dos serviços públicos ofertados à sociedade.

A Figura 8, apresentada a seguir, fornece uma visão geral das diretrizes a serem implantadas, enfocando as etapas de estudos e planejamento e implantação de ações para adoção do SMAIC-SP e, por conseguinte, a mensuração, acumulação e disponibilização de informações de custos por objeto, as quais poderão ser utilizadas para fins de análise e gestão de custos.

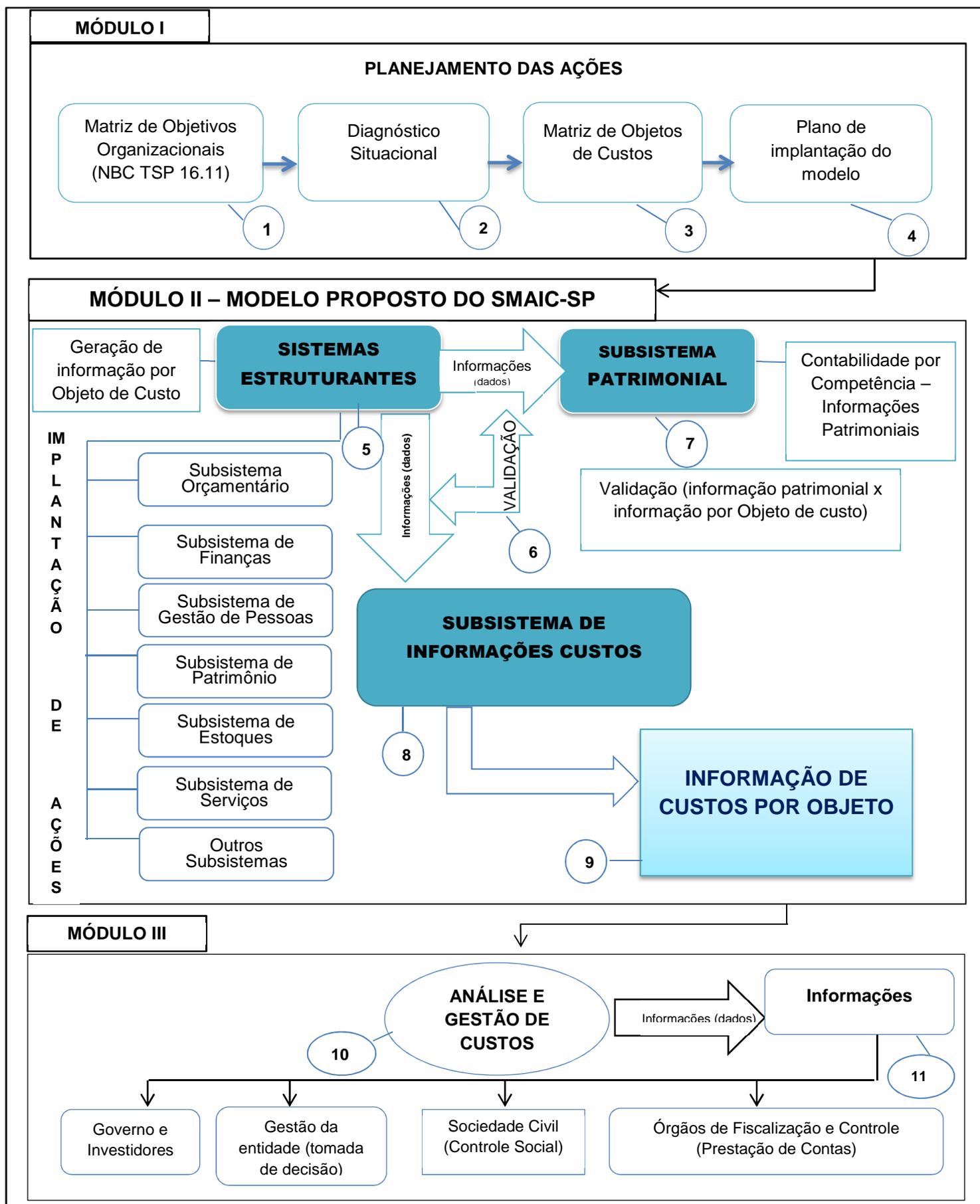


Figura 8: Visão Sistêmica do SMAIC-SP
 Fonte: Elaborado pela Autora.

Pelo exposto, o subsistema está estruturado em três módulos, entretanto, neste trabalho, só serão aprofundados apenas os Módulos I e II, divididos por fases da forma que segue:

- O Módulo I – aborda as fases de Estudos e Planejamento das Ações, as quais estão divididas nas seguintes fases:
 1. Definição de matriz de objetivos organizacionais em atendimento ao disposto na NBC TSP 16.11;
 2. Elaboração de diagnóstico da entidade;
 3. Construção da matriz de objetos de custos;
 4. Plano de implantação;

As fases de “1” a “4” representam o conjunto de ações que precedem a implantação prática do SMAIC-SP, mas que são de extrema importância para o sucesso do projeto, pois irão definir os pressupostos básicos que irão nortear o processo de geração das informações para o Subsistema de Custos.

- O Módulo II – trata dos procedimentos operacionais para Implantação de Ações, as quais estão divididas nas seguintes fases:
 5. Controle dos bens e serviços consumidos na produção dos serviços disponibilizados à sociedade e concessão de informações patrimoniais do consumo por insumo e por objeto de custos;
 6. Validação dos dados gerados pelos subsistemas estruturantes acerca das informações patrimoniais por insumo e por objeto de custo, bem como dos custos orçados e quantidades de produtos, estimada e realizada;
 7. Recebimento, processamento e geração (saída) de informações contábeis patrimoniais;

8. Recebimento e processamento das informações patrimoniais aos seus respectivos Objetos de Custos, conforme matriz definida pela entidade;
9. Disponibilização (saída) das informações de custos por objeto conforme matriz definida pela entidade, a qual pode ser utilizada para fins de diversas análises e gestão de custos.

A fase “5” representa o processo de controle dos insumos consumidos na produção de bens e serviços oferecidos, bem como de geração de informações patrimoniais para alimentação dos subsistemas patrimonial e de mensuração e acumulação de custos.

A fase “6” representa o processo de validação das informações patrimoniais disponibilizadas, por insumo consumido e por objeto de custos, pelos sistemas estruturantes para fins de mensuração, registro e acumulação de custos.

As fases “7” e “8” representam o processo de entrada, processamento e saídas das informações patrimoniais mensuradas e reconhecidas pelos subsistemas patrimonial e de custos.

A fase “9” representa a disponibilização de informações de custos por objeto, as quais poderão ser utilizadas para de fins prestação de contas, controle social, tomada de decisão e diversas análises de custos que podem ser realizadas pela entidade.

O Módulo III trata da fase de análise e gestão das informações de custos, que não é objeto de estudo deste trabalho, mas que será demonstrada no modelo para fins de reforçar a importância do desenvolvimento de estudo nesta área.

4.3.1 Primeira etapa: Planejamento das Ações

Oliveira (2002, p. 5) explica que “o processo de planejar envolve um modo de pensar; e um salutar modo de pensar envolve indagações; e indagações envolvem questionamentos sobre o que fazer, como, quando, para quem, por que, por quem e onde”.

Partindo desse entendimento, o planejamento das ações tem como premissa fundamental definir os objetivos, metas e parâmetros a serem observados para assegurar o cumprimento da missão de implantar o SMAIC-SP de acordo com prioridades e especificidades de cada entidade e conforme as necessidades de informações para tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

As fases percorridas por esta etapa são apresentadas na Figura 9 e descritas em seguida:

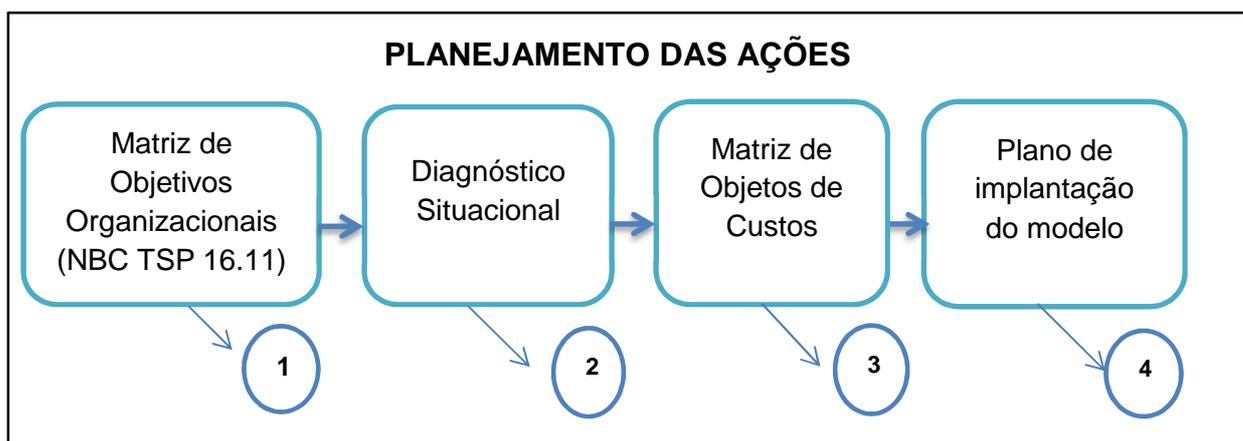


Figura 9: Planejamento de ações para implantação do SMAIC-SP
Fonte: Elaborado pela Autora.

1º) Fase 1 – Estudo e elaboração da Matriz de Objetivos Organizacionais

Conforme definido na NBC TSP 16.11, “o processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos” (CFC, 2011, p. 8).

As informações a serem geradas sob o aspecto legal estão previstas no arcabouço legal brasileiro que trata sobre a questão, entretanto, as informações a serem geradas sob o aspecto gerencial dependem da necessidade dos gestores no que se refere ao processo de tomada de decisão.

Esta fase busca identificar os objetivos pretendidos, bem como identificar quais informações de custos deverão ser geradas pela entidade, tanto sob o aspecto legal quanto gerencial, em que deverão ser observados os seguintes passos:

a) Estabelecimento dos objetivos organizacionais pretendidos

Levantamento detalhado dos objetivos da entidade em relação às informações a serem geradas, tanto para fins de tomada de decisão como para prestação de contas ou instrumentalização do controle social.

b) Definição das informações a serem geradas sob o aspecto legal e gerencial

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, a NBC TSP 16.11 também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Para tanto, apresenta-se a seguir no Quadro 9 demonstrativo elencando as principais informações a serem geradas em observância as exigências legais:

➤ **Informações a serem geradas para atendimento a legislação**

De acordo com as principais normas brasileiras que tratam sobre as informações de custos a serem elaboradas e publicadas, pode-se citar as seguintes, conforme o Quadro 9:

Normativo Legal	Informações a serem geradas
Lei nº. 4.320/64 – Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. ➤ Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.
Decreto Lei nº. 200/67 – Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Lei Complementar nº. 101/00 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Art. 4. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: <ul style="list-style-type: none"> e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; ➤ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: <ul style="list-style-type: none"> § 3º A Administração Pública manterá Sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Resolução nº. 1366/11	<ul style="list-style-type: none"> ➤ O SICSP de bens e serviços e outros Objetos de Custos públicos têm por objetivo: <ul style="list-style-type: none"> (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros Objetos de Custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) A evidenciação dos Objetos de Custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

Quadro 9: Informações de custos a serem elaboradas sob o aspecto legal

Fonte: Elaborado pela Autora, com base nos normativos citados.

➤ **Informações gerenciais para auxílio no processo de tomada de decisão**

A definição das informações gerenciais que serão utilizadas para fins de apoio no processo de gestão dos recursos públicos são de extrema importância e requer a realização de um processo interno de discussão entre as lideranças da entidade com vistas a identificar todas as necessidades informacionais visando a desenvolver os parâmetros que permitam o controle, a mensuração e acumulação de tais informações de custos.

Por exemplo, pode-se citar o caso da uma Secretaria de Educação na qual é extremamente relevante para fins gerenciais saber o custo de cada escola, bem como o custo por aluno.

2º) Fase 2 – Diagnóstico Situacional

O diagnóstico administrativo e situacional pode ser conceituado com “um meio de pontuar, analisar e interpretar as relações entre os setores (recursos humanos, físicos, materiais e administrativos) e as atividades de prestação de serviços com eficiência e efetividade” (RIBEIRO, 2008, p. 450).

Nessa fase, deverá ser diagnosticada a situação da entidade em relação à estrutura operacional, administrativa, financeira, sistemas de processamento de dados, tecnologia e satisfação da sociedade local em relação às informações disponibilizadas para fins de controle social, buscando identificar as adequações necessárias à implantação do SMAIC-SP.

Para tanto, dentre outras questões, deverão ser observados os seguintes aspectos:

- Existem normativos na entidade que definam quais procedimentos devem ser observados para controle dos recursos consumidos na produção dos serviços públicos ofertados à sociedade?
- Como é controlado pela entidade o dispêndio dos insumos consumidos na produção dos serviços ofertados à sociedade?
- Existe necessidade de adequação da estrutura de sistemas estruturantes para atender à matriz de informações de custos?
- Existe necessidade de adequação da estrutura física e de pessoal para desenvolvimento das atividades de tratamento, produção, análise e elaboração das informações de custos?
- Qual a necessidade de treinamento técnico para preparação dos profissionais da entidade para desenvolver as atividades relacionadas à gestão de custos?
- Qual a satisfação e necessidade de informações de custos pela sociedade para fins de controle social?

3º) Fase 3 – Matriz dos Objetos de Custos

Definir os Objetos de Custos que servirão de base para apuração dos custos dos serviços é extremamente relevante no processo de implantação do SMAIC-SP, pois é nesta etapa que se define o que vai ser mensurado em termos de Objeto de custo.

O Objeto de Custo “é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos” (CFC, 2011, p. 3). Para tanto, deverá ser desenvolvida uma matriz padrão da entidade de classificação dos Objetos de Custos que se deseja mensurar, com vistas a parametrizar a elaboração e disponibilização das informações pelos sistemas estruturantes para o SMAIC-SP.

Segundo Machado (2002, p. 216) “Os custos podem ser apurados por produto, por turno de produção, por atividade executada, por cliente atendido. Esses itens de apuração são denominados objeto de custo”.

A definição dos Objetos de Custos deve assegurar o atendimento de suas necessidades legais e gerenciais, e deve ser organizada de forma hierarquizada visando a demonstrar os custos do nível sintético até o nível mais detalhado de acumulação.

Muitos objetos de custos a serem mensurados e apurados já tem previsão legal e encontram-se na estrutura orçamentária da entidade, a exemplo dos custos dos poderes, órgãos, unidades, programas, ações, funções e subfunções de governo e outros precisam ser definidos pela entidade de acordo com sua necessidade informacional.

De forma exemplificativa, a matriz de Objeto de custo para o órgão Secretaria da Educação da entidade Prefeitura XY poderia ser definido conforme Figura 10:

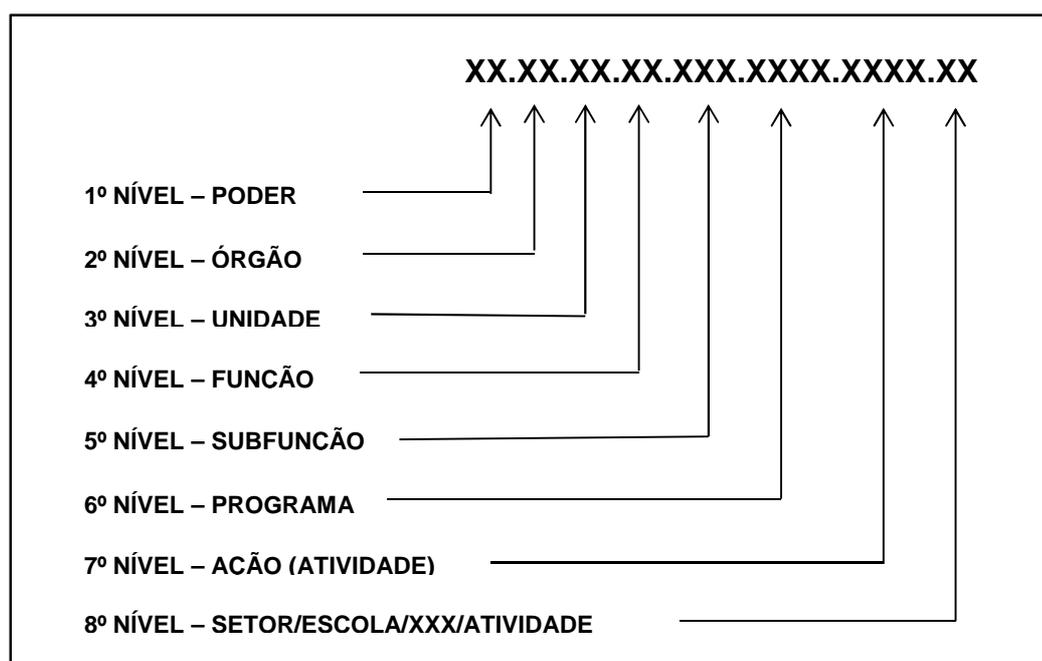


Figura 10: Exemplo de codificação de matriz de Objetos de Custos
Fonte: Elaborado pela Autora.

4º) Fase 4 – Plano de Implantação do SMAIC-SP

Após a definição dos objetivos organizacionais, informações a serem utilizadas no processo decisório e critérios de transparência e controle social, esta etapa pressupõe a definição de ações a serem desenvolvidas de forma sistemática e gradual para implantação do SMAIC-SP, em especial a definição dos insumos a serem controlados e mensurados para fins de geração de informação de custos, dos parâmetros a serem adotados em relação ao sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio, bem como definição dos controladores de recursos e gestores de custos, além da identificação das ações de adequações dos sistemas, preparação da equipe e definição da modelagem.

Tais ações podem ser observadas de acordo com os seguintes passos:

a) Definição de Matriz de Gastos (consumo dos insumos) a serem apurados pelos subsistemas estruturantes

A definição de uma matriz de gastos (consumo dos insumos) necessários à produção dos serviços públicos a serem ofertados pelas entidades do setor público à sociedade faz-se imprescindível para identificar e mensurar as informações patrimoniais que irão alimentar o subsistema de custos.

Segundo a NBC TSP 16.11 (CFC 2011, p. 4), “gasto é dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço”.

Diversos são os parâmetros acerca da definição dos itens de gastos a serem controlados e mensurados na produção dos serviços a serem ofertados à sociedade. Um deles, de forma exemplificativa, pode ser o modelo de Plano de Contas Padrão da Federação – PCASP, de uso obrigatório por todos os entes da Federação para fins de registro das informações patrimoniais, o qual apresenta de forma detalhada

os principais insumos consumidos na geração e manutenção de bens e serviços para a sociedade, conforme exemplificado no Quadro 10.

Código do Insumo (Gastos)	Descrição do Insumo (Gastos)
3.1.0.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS
3.2.0.0.0.00.00	BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS
3.3.0.0.0.00.00	USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO.
3.3.1.0.0.00.00	USO DE MATERIAL DE CONSUMO
3.3.2.0.0.00.00	SERVIÇOS
3.3.3.0.0.00.00	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO.
3.6.0.0.0.00.00	DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS
3.8.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIINUTIVAS

Quadro 10: Exemplo de padrão PCASP federação para registros das variações de acordo com insumos consumidos

Fonte: MCASP (BRASIL, 2012, p. 426-488).

Nesse íterim, o conceito de custos a ser adotado nesta pesquisa é o de que estes “são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços” (CFC, 2011, p. 9).

No que se refere aos custos dos serviços prestados, a NBC TSP 16.11 dispõe o seguinte:

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros Objetos de Custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço (CFC, 2011, p. 9)

Ressalta-se que, considerando que o objetivo do SMAIC-SP é mensurar somente os custos dos serviços prestados, os gastos gerados em função da criação ou aumento da capacidade de gerar serviços à sociedade, a exemplo das despesas com investimentos, não serão tratados nesta pesquisa.

b) Definição do Sistema de Acumulação de Custos a ser utilizado

O sistema de acumulação de custos “corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros Objetos de Custos, e está relacionado ao fluxo físico e real da produção” (CFC, 2011, p. 4). Segundo a NBC TSP 16.11, no setor público, o sistema de acumulação classifica-se por ordem de serviço ou produção ou de forma contínua.

Quanto à acumulação de forma contínua, segundo Machado (2002, p. 158):

O setor público, particularmente a administração direta, opera fundamentalmente prestando serviços típicos a comunidade como ensino, segurança, assistência, defesa nacional, entre outros, os quais são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de custos por processo. Isto significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um determinado período – mês, trimestre, semestre, por exemplo – sendo os custos unitários desses serviços apurado pela comparação entre o custo do período e as unidades produzidas nesse mesmo período, onde no final do período contábil, todas as contas que acumulam custos do período devem ser encerradas.

Considerando que a proposta do trabalho é mensurar apenas os custos dos serviços prestados, foram utilizadas para fins de alimentação do SMAIC-SP somente as informações contábeis patrimoniais relativas aos insumos consumidos na produção dos serviços públicos. Os gastos com produção ou aumento da capacidade de geração de serviços, a exemplo de obras e outros investimentos, não foram objeto de apuração de custos. Tais gastos se caracterizam como variações patrimoniais qualitativas e serão registrados apenas no subsistema patrimonial. Entretanto, após a conclusão de tais obras, os custos de manutenção, depreciação e outros serão devidamente apropriados aos custos dos serviços prestados.

Na proposta do SMAIC-SP em questão, foi utilizado como base, o sistema de acumulação de forma contínua, considerando que seu objetivo é apurar o custo dos serviços prestados à sociedade de caráter continuado, os quais serão acumulados ao longo do tempo.

c) Definição do Sistema de Custeio

O sistema de custeio “está associado ao modelo de mensuração e, desse modo, podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões” (CFC, 2011, p. 4).

Para Machado (2002, p. 159), “o sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos histórico e orçado”.

No subsistema proposto, foi utilizado como parâmetro de unidade de medida os custos orçado e histórico, com base nas informações orçamentárias (orçado) e patrimoniais (histórico), onde este último deverá ser mensurado de acordo com o princípio da competência, os quais deverão corresponder aos registros das variações patrimoniais quantitativas do período a que se referem, com vistas a possibilitar a avaliação entre o custo estimado e o custo executado, conforme tratado na NBC TSP 16.11.

d) Definição do Método de Custeio

A NBC TSP 16.11, norma contábil que trata sobre a criação do SICSP, dispõe que os principais métodos de apropriação de custos são: direto, variável, por absorção, por atividade e pleno, sendo que as entidades estão livres para adotar o método de custeio que for mais adequado às suas necessidades.

Para Machado (2002, p. 160), a escolha do método do custeio direto como padrão a ser utilizado pelo Sistema de Informações Custos no Setor Público possui os seguintes benefícios:

- O método do custeio direto, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Esse é o objetivo central do sistema integrado de custos.

- O segundo benefício é que esse método está entranhado no sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado.
- A relação custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, uma vez que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos funcionários e gestores esse método soa familiar.

Neste trabalho, considerando que o método de custeio direto “aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os Objetos de Custos sem qualquer tipo de rateio ou apropriação” (MACHADO, 2002, p. 160), a proposta é utilizar como referência para desenvolvimento do subsistema proposto o custeio direto.

Salienta-se que, em relação ao tratamento a ser dado aos custos indiretos, será uma decisão da entidade escolher a melhor metodologia a ser utilizada, observando-se o disposto na NBC TSP 16.11.

e) Definição dos Centros de Responsabilidades

Para Rocha (1987, p. 31), “um centro de responsabilidade é simplesmente uma unidade da organização chefiada por um responsável”. O autor continua:

O centro é responsável pelo desempenho de alguma função que é seu produto e pela aplicação de recursos (insumos) no desempenho dessa função. Sob o ponto de vista de controle gerencial, o objetivo de um centro de responsabilidade é desempenhar sua função o mais eficaz e eficientemente quanto possível. (ROCHA, 1987, p. 31)

Segundo Rocha (1987), os tipos de área de responsabilidade podem ser classificados da seguinte forma:

1. Centros de Custos – para informações de custos que dizem respeito ao centro;
2. Centros de Lucros – para informações sobre receitas e despesas de centro; e
3. Centro de Investimento – para informações sobre receitas, despesas e recursos investidos no centro.

Nesta etapa, considerando que o objetivo do trabalho é mensurar os custos dos serviços, deverão ser definidos os centros de responsabilidade, os quais serão responsáveis pelo controle e acompanhamento das informações de custos a serem geradas pelos sistemas estruturantes para fins de alimentação do Subsistema de Custos. Além disso, deve-se delinear os centros de responsabilidades – contabilidade e controle interno – responsáveis pela validação das informações patrimoniais antes do encaminhamento para o SMAIC-SP.

Os centros de responsabilidades serão responsáveis pelo acompanhamento das informações relativas ao consumo dos insumos por objeto de custo relacionados ao seu centro, bem como controlar as quantidades dos bens e serviços produzidos, devendo realizar acompanhamento junto aos sistemas estruturantes.

4.3.2 Segunda etapa: Implantação das Ações – Módulo II – SMAIC-SP

Nesta etapa, inicia-se a implantação prática do SMAIC-SP, na qual serão mensuradas, pelos sistemas estruturantes, as informações patrimoniais e de custos por objeto para envio aos subsistemas patrimonial e de informações de custos. Para tanto, será analisada individualmente cada fase, partindo-se das definições realizadas na etapa anterior, conforme demonstradas na Figura 11.

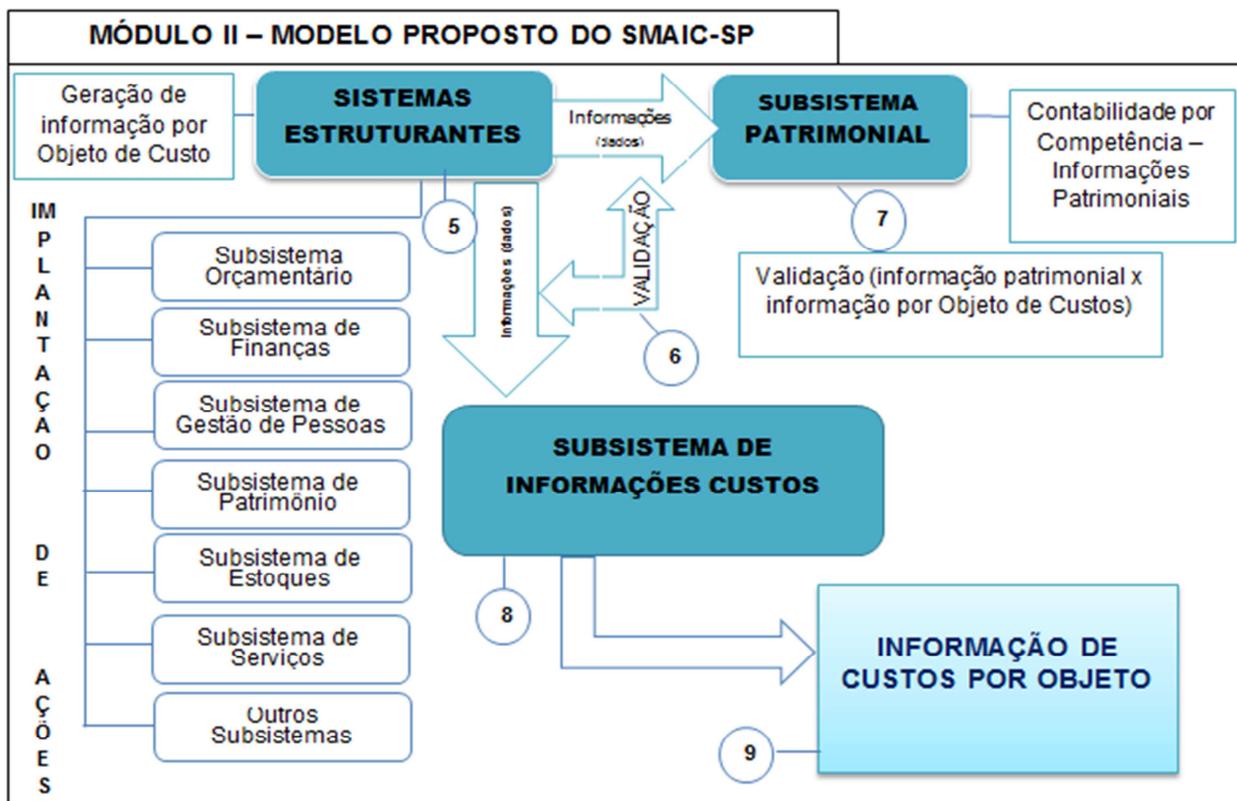


Figura 11: Ações para Implantação do SMAIC-SP
 Fonte: Elaborado pela Autora.

1º) Fase 5 – Geração de Informação Patrimonial pelos Sistemas Estruturantes

Os sistemas estruturantes, manuais, mecanizados ou informatizados, são utilizados pelas entidades do setor público para controlar e gerenciar os recursos da entidade, sejam eles humanos, materiais, financeiros, patrimoniais e outros.

Segundo Silva (1996), “para implantação do Sistema de Custos é fundamental a interligação entre os diversos sistemas de apoio administrativo, financeiro e contábil”.

Slomski (2013, p. 7) se pronunciou da seguinte forma:

A administração pública, de modo geral, possui sistemas estruturantes que são compostos por um sistema contábil e por sistemas de gestão pública ou de controles analíticos, tais como: o subsistema de planejamento governamental, o subsistema de gestão financeira, o subsistema de informações de custos, o subsistema de controle de ativos e passivos contingentes, o subsistema de créditos tributários e não tributários; o subsistema de controle da dívida fundada; o subsistema de controle de patrimônio; o subsistema de gestão de compras; o subsistema de controle de estoques; o subsistema de gestão de pessoas e o subsistema de gestão de pessoas e o subsistema de gestão do cadastro geral de cidadãos, entre outros.

Partindo do pressuposto de que a existência dos sistemas estruturantes, manual ou informatizado, pela entidade é condição indispensável à implantação do SMAIC-SP, considerando que estes são responsáveis pela mensuração e envio de informações de custos por objeto, nesta etapa, será demonstrado como se dará o processo de controle e mensuração das informações de custos para envio ao SMAIC-SP.

A definição dos sistemas estruturantes que integram a administração da entidade depende da necessidade de controle dos recursos utilizados, entretanto, para geração de informação com o objetivo de alimentar o subsistema patrimonial e, concomitantemente, o subsistema de informação de custos, no SMAIC-SP proposto sugere-se a existência de, no mínimo, os subsistemas Orçamentário, Finanças, Gestão de Pessoas, Patrimônio, Estoques, Serviços, dentre outros, conforme pode se observar no Quadro 11:

Sistema	Objetivo (s)	Informação a ser gerada para alimentação SMAIC-SP
Orçamentário	Controlar a execução do disposto na Lei Orçamentária Anual – LOA.	Estrutura institucional, funcional, programática, ações de governo e custo orçado dos objetos de custos constantes no orçamento.
Finanças	Realizar gestão financeira da entidade.	- Gastos com encargos especiais, a exemplo de juros e encargos da dívida.

Gestão de Pessoas	Realizar gestão de pessoas e subsidiar a elaboração da folha de pagamento a ser registrada nos Subsistemas orçamentários, patrimonial, bem como subsidiar o Subsistema de informação de Custos.	- Gastos incorridos por competência relacionados aos servidores, por Objeto de custo, considerando a sua lotação e ações desenvolvidas, a exemplo de: a) Remuneração b) Obrigações Trabalhistas c) Provisões Trabalhistas d) Gratificações
Patrimônio	Controlar todos os bens da entidade, tais como: Os bens de Uso Especial, os Bens Dominicais e os Bens de Uso Comum. Evidenciará também, a depreciação, a qual deverá ser registrada no período a que se refere no sistema patrimonial e enviada como custos dos serviços prestados no Subsistema de Informação de Custos.	- Depreciação, amortização e exaustão; - Perdas por Reavaliação de valores
Estoques	Controlar as entradas e saídas de materiais nos estoques da entidade, seja o estoque para consumo interno ou para distribuição gratuita, bem como dar suporte ao SMAIC-SP evidenciando os custos dos materiais consumidos na prestação de serviços;	- Saídas por consumo - Saídas por perdas - Reavaliação de valores
Serviços	Controlar os contratos de prestação de serviços firmados pela entidade	Recursos consumidos na produção dos serviços

Quadro 11: Sistemas estruturantes – objetivo – informações geradas para SMAIC-SP

Fonte: Slomski (2013, p. 5-9).

Nota: Adaptado pela Autora.

Os sistemas estruturantes darão suporte ao SMAIC-SP, controlando o consumo dos insumos (gastos) por objeto de custo, os quais deverão corresponder aos mesmos valores e períodos de competência dos registros das informações patrimoniais, conforme exemplo apresentado nas Tabelas 1 e 2:

TABELA 1: SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PESSOAS – INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS ENVIADAS PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL

Órgão: Secretaria de Saúde	
Competência: XXXXX	
Folha Bruta	1.000,00
Encargos Patronais	220,00
Contribuição Social	100,00
Benefícios a Pessoal	400,00
13º do mês	84,00
Férias do Mês	180,00
TOTAL	1.984,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

TABELA 2: SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PESSOAS – INFORMAÇÕES ENVIADAS PARA O SMAIC-SP DOS INSUMOS CONSUMIDOS POR OBJETO DE CUSTO

Órgão: Secretaria de Saúde	
Competência: XXXXX	
Objeto de Custo: Subfunção de Governo	
Atenção Básica	850,00
Vigilância Sanitária	420,00
Alimentação de Nutrição	530,00
Administração Geral das Ações de Saúde	184,00
TOTAL	1.984,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

2º) Fase 6 – Validação das Informações geradas pelos subsistemas estruturantes

Nesta fase, será realizada a validação das informações disponibilizadas pelos sistemas estruturantes antes do envio para os subsistemas, patrimonial e de informações de custos, devendo corresponder ao mesmo período contábil e montante, conforme Tabela 3:

TABELA 3: PROCESSO DE VALIDAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS POR OBJETO DE CUSTO

INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS		INFORMAÇÕES DE CUSTOS POR OBJETOS				VALIDAÇÃO
Período: Janeiro/13		Período: Janeiro/2013				
VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA		ATENÇÃO BÁSICA	VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ADM. GERAL	TOTAL	DIFERENÇA
Pessoal e Encargos	3.204,00	1.484,00	1.138,00	582,00	3.204,00	-
Folha Bruta	2.200,00	1.000,00	800,00	400,00	2.200,00	-
Encargos Patronais	484,00	220,00	176,00	88,00	484,00	-
13º do mês	185,00	84,00	67,00	34,00	185,00	-
Férias do Mês	335,00	180,00	95,00	60,00	335,00	-

Fonte: Elaborado pela Autora.

Nota: Adaptado de anotações do Prof. João Eudes Bezerra.

As regras e parâmetros de validação deverão ser definidos pelos setores de contabilidade e controle interno da entidade. Tais setores serão responsáveis pela definição e padronização dos procedimentos a serem adotados para realização dos registros dos atos e fatos contábeis no período em que ocorrerem. Desta forma, devem garantir a correta atenção aos princípios e normas da contabilidade aplicada ao setor público.

Após a validação, as informações dos insumos consumidos geradas pelos subsistemas estruturantes serão automaticamente enviadas ao subsistema patrimonial para registro das variações patrimoniais e ao SMAIC-SP para registro e acumulação dos custos aos seus respectivos objetos, conforme matriz definida pela entidade.

3º) Fase 7 – Processamento das Informações pelo Subsistema Patrimonial

O Sistema Patrimonial “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público” (CFC, 2008, p. 4).

Em vista disso, o Sistema de Contabilidade da entidade será responsável por definir os parâmetros a serem observados pelo subsistema patrimonial para registro, processamento e evidenciação das informações patrimoniais com base nos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Em relação aos Princípios de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, será observado o disposto na Resolução nº. 1.111/2007 que criou o apêndice II para a Resolução nº. 750/93, o qual deu interpretação aos Princípios Contábeis sob a perspectiva do Setor Público, conforme tratado no tópico 2.2.

Quanto ao reconhecimento e às Bases de Mensuração dos registros contábeis no setor público, a NBC TSP 16.5 dispõe as diretrizes a serem observadas para registros dos atos e fatos contábeis, conforme tratado também no tópico 2.3.

➤ **Tratamento das informações Patrimoniais para fins de alimentação do Subsistema de Custos**

Ao se considerar que na geração tanto das informações patrimoniais quanto das informações de custo é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade, em especial o da competência, serão tomados como base para alimentação do SMAIC-SP os registros das variações patrimoniais quantitativas ocorridas no patrimônio público da entidade, as quais correspondem aos gastos acontecidos na produção dos serviços ofertados à sociedade pela entidade pública.

Para tanto, quando do envio pelos sistemas estruturantes das informações para registro das variações patrimoniais no subsistema patrimonial, tais informações deverão ser detalhadas por objeto de custo e enviadas para o subsistema de custos,

as quais serão validadas pelos subsistemas, de contabilidade e controle interno antes de serem registradas nos respectivos subsistemas.

4º) Fase 8 – Processamento das Informações pelo Subsistema de Informações de Custos

Para Padoveze (2009), “sistema é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”. Tem como caracterização e funcionamento básico as seguintes etapas: entradas, processamento e saídas, conforme tratado na Figura 12:

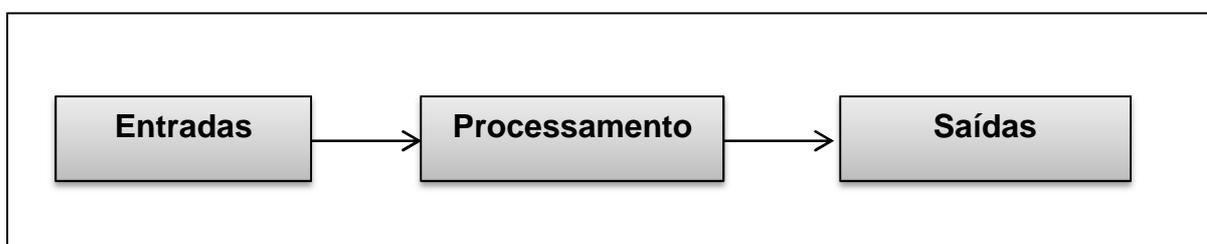


Figura 12: Caracterização e funcionamento básico de um sistema
Fonte: Padoveze (2009, p. 9).

Nesta fase, o subsistema de informações de custos recebe e processa as informações validadas através do registro e acumulação dos custos aos seus respectivos objetos, de forma a produzir informações de custos.

As premissas básicas que nortearam a elaboração do subsistema proposto conforme tratado nas fases 1 a 7 são as listadas no Quadro 12.

Premissas Básicas	Proposta do Modelo
Modelo de Apropriação do Custo	Apropriação pelo regime de competência = informações patrimoniais
Sistema de Acumulação	Acumulação de forma contínua
Sistema de Custeio	Custo Orçado e Custo Histórico
Método de Custeio	Direto
Objeto de custo	Padrão definido na fase 3 – Matriz de Objeto de Custo
Meta Física	Quantidade de bens e/ou serviços

Quadro 12: Premissas do SMAIC-SP proposto
Fonte: Elaborado pela Autora.

Quanto ao modelo de apropriação do custo (reconhecimento e acumulação) ao seu objeto, podem ser realizadas de várias formas de acordo com a necessidade e interesse da entidade.

A título de exemplo, na apropriação do custo (reconhecimento e acumulação) ao seu objeto utilizou-se, nesta pesquisa, como modelo, os procedimentos previstos no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – Padrão Federação. Entretanto, podem ser adotadas outras metodologias, haja vista tratar-se de sistema gerencial e não transacional.

Nesse contexto, adotou-se, a título exemplificativo, a metodologia de contabilização das informações de custos a partir do modelo das contas contábeis de Controle e Apuração de custos, previstas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público Padrão Federação, editado através do MCASP (2012), conforme estrutura sintética demonstrada na Figura 13 abaixo:

1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante	2 - Passivo 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo Não Circulante 2.3 – Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 – Benefícios Previdenciários ... 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Passivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 – Tributárias e Contribuições 4.2 - 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Ativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 - Custos	8 – Controles Credores 8.1 – Execução dos Atos Potenciais 8.2 – Execução da Administração Financeira 8.3 – Execução da Dívida Ativa 8.4 – Execução dos Riscos Fiscais 8.8 – Apuração de Custos

Figura 13: PCASP Federação – Sintético
 Fonte: MCASP (BRASIL, 2012, p. 426-488).

A construção, operacionalização e manutenção do SMAICSP com base nas informações patrimoniais, ora proposto, requer a participação de no mínimo, dos setores da entidade que estão envolvidas no processo de gestão dos recursos, a exemplo da contabilidade, do controle interno, dos gestores dos centros de responsabilidade, dos controladores dos insumos e demais segmentos da entidade.

Conforme tratado pela NBC TSP 16.11 (CFC, 2011, p. 3), “é recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados”.

A Figura 14 demonstra o fluxo operacional do subsistema proposto:

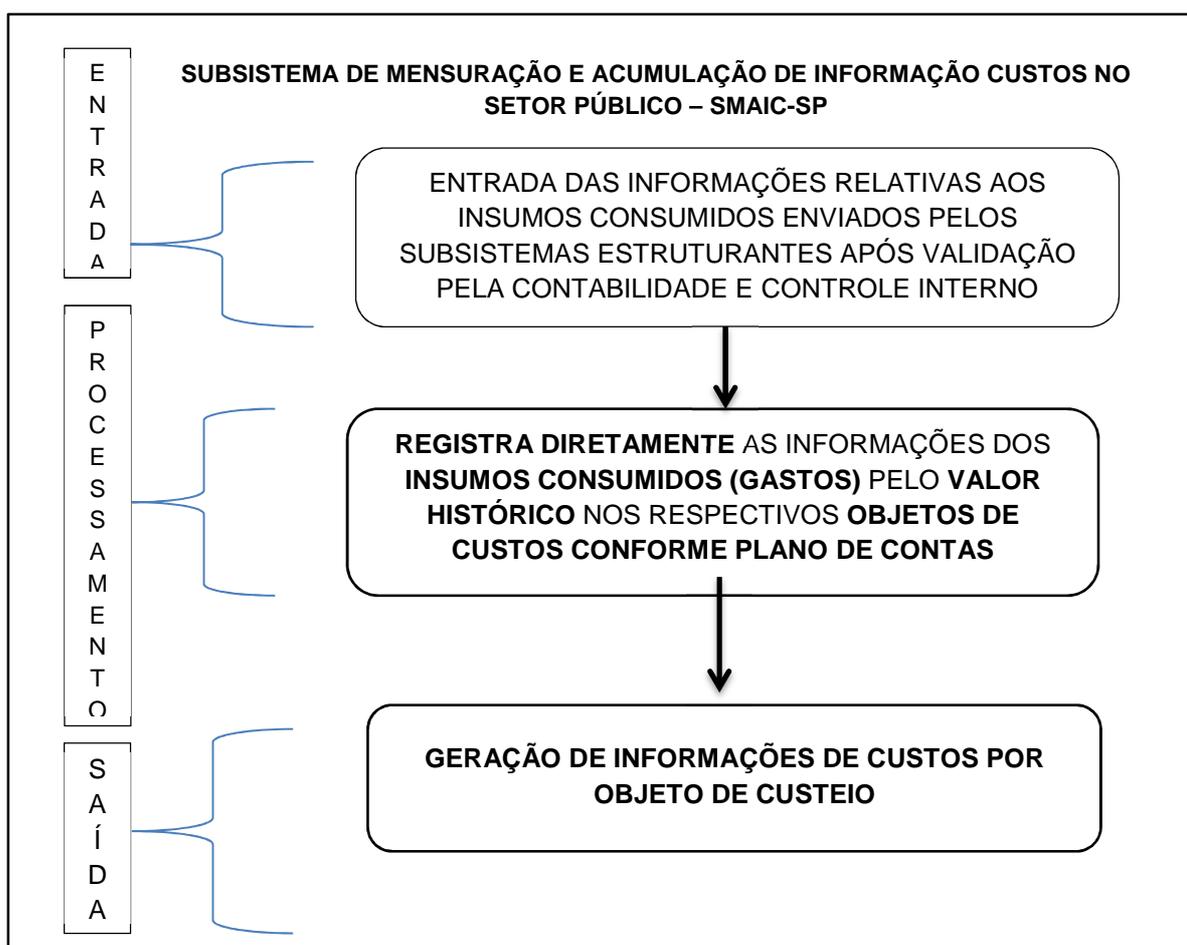


Figura 14: Fluxo Operacional do SMAIC-SP

Fonte: Elaborado pela Autora.

Conforme observado na Figura 9, na primeira etapa da operacionalização do SMAIC-SP serão recepcionadas as informações patrimoniais validadas por insumos consumidos dos subsistemas estruturantes, conforme exemplificado na Tabela 4:

TABELA 4: INFORMAÇÕES ENVIADAS PELO SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PESSOAS

Órgão: Secretaria de Saúde

INSUMOS	OBJETOS DE CUSTOS			
	ATENÇÃO BÁSICA	VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ADM GERAL	TOTAL
Folha Bruta	1.000,00	800,00	400,00	2.200,00
Encargos Patronais	220,00	176,00	88,00	484,00
13º do mês	84,00	67,00	34,00	185,00
Férias do Mês	180,00	95,00	60,00	335,00
TOTAL	1.484,00	1.138,00	582,00	3.476,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

Na primeira etapa do processamento do SMAIC-SP, identifica-se também a competência do consumo dos insumos para a devida apropriação, de acordo com os princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público.

Na segunda etapa, serão realizados os registros contábeis dos insumos estimados com base no custo orçado e consumidos com base no custo histórico pelo método de custeio direto, acumulando-os aos respectivos Objetos de Custos, de acordo com o Plano de Contas Padrão Contábil, cujo detalhamento analítico será realizado de acordo com a matriz de Objetos de Custos definida na Fase 3 da etapa do subsistema proposto, conforme exemplificado na Tabela 5:

TABELA 5: EXEMPLO DE RECONHECIMENTO DOS CUSTOS POR OBJETO NO SMAIC-SP

Insumo: Pessoal e Encargos		Competência: XXX	
Objeto de Custo	Registro Contábil		Valor
Atenção Básica	D – 7.8.1.. Custos de Pessoal e Encargos	C – 8.8.1. Atenção Básica	1.484,00
Vigilância Sanitária		C – 8.8.2. Vigilância Sanitária	1.138,00
Adm. Geral		C – 8.8.3. Vigilância Sanitária	582,00

Fonte: Elaborado pela Autora

Por fim, a terceira etapa trata-se do processo gerador de informações por Objetos de Custos, as quais podem ser utilizadas para fins de análise e atendimentos às diversas necessidades da entidade sob o aspecto legal e gerencial, conforme Tabela 6, abaixo:

TABELA 6: INFORMAÇÃO DE CUSTOS POR OBJETOS, GERADA PELO SMAIC-SP

INSUMOS	OBJETOS DE CUSTOS		
	ATENÇÃO BÁSICA	VIGILÂNCIA SANITÁRIA	ADM GERAL
Pessoal e Encargos	1.484,00	1.138,00	582,00
Depreciação de Bens	120,00	180,00	50,00
Consumo de Estoques	80,00	240,00	60,00
Serviços Prestados	290,00	485,00	130,00
TOTAL	1.974,00	2.043,00	822,00

Fonte: Elaborado pela Autora

5º) Fase 9 – Disponibilização de Informações de Custos por Objeto de custo

Esta fase corresponde à etapa de saída de informações do SMAIC-SP por objeto de custo, as quais poderão ser utilizadas tanto para atendimento às suas finalidades básicas de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, como poderá ser utilizada para fins de análise e gestão de custos, sendo elaboradas de acordo com os parâmetros e necessidades identificados pela entidade.

Quanto aos atributos das informações de custos, estes deverão obedecer aos aspectos da relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade, em atendimento ao disposto na NBC TSP 16.11.

Considerando que a pesquisa visa a definir apenas as diretrizes para implantação do SMAIC-SP, o processo de análise de gestão de custos não será tratado de forma específica neste trabalho. Ainda assim, poderá ser realizado por

meio de diversos instrumentos de análise de dados, manuais, mecanizados ou informatizados de processamento de informações, a exemplo de planilhas Excel ou outras ferramentas equivalentes.

Neste contexto, a partir das informações geradas pelo SMAIC-SP, a entidade poderá realizar várias análises dos custos, as quais poderão permitir atender às suas demandas informacionais sob os aspectos legais e gerenciais.

De forma exemplificativa, apresentam-se a seguir algumas análises que podem ser realizadas a partir das informações geradas pelo SMAIC-SP, conforme Tabelas 7 e 8:

TABELA 7: INFORMAÇÕES DE CUSTOS EVIDENCIADAS PELO SMAIC-SP

Objeto de custo	Custo Orçado	Meta Física Orçada*	Custo Histórico	Meta Física Realizada*
1. ÓRGÃO	500.000,00		550.000,00	
1.1 Secretaria da Educação	500.000,00	4.000	550.000,00	4.050
2. FUNÇÃO	500.000,00		550.000,00	
2.1 Educação	500.000,00	4.000	550.000,00	4.050
3. SUB-FUNÇÃO	500.000,00		550.000,00	
3.1 Ensino Fundamental	170.000,00	1.300	170.000,00	1.250
3.2 Ensino Infantil	230.000,00	2.700	230.000,00	2.800
3.3 Administração Geral	100.000,00	4.000	150.000,00	4.050
4. ESCOLA	500.000,00		550.000,00	
4.1 Escola Viver Melhor	115.000,00	1.300	135.000,00	1.310
4.2 Escola Bom estudo	130.000,00	1.650	160.000,00	1.700
4.3 Escola Criança é Vida	105.000,00	1.050	105.000,00	1.040
4.4 Adm. das Escolas	150.000,00	4.000	150.000,00	4.050

Fonte: Elaborado pela Autora.

*Número de alunos.

A partir das informações exemplificadas na Tabela 7, pode-se realizar análise comparativa em relação aos custos orçados e realizados, bem como em relação ao atingimento das metas físicas comparando-se as quantidades estimadas versus as quantidades realizadas de bens e serviços ofertadas à sociedade.

Outra análise que pode ser realizada refere-se a apuração do custo por aluno e por escola, conforme pode-se observar na Tabela 8 a seguir

TABELA 8: ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES POR OBJETO DE CUSTO

Objeto de custo	Quant. de Alunos Atendidos	Custo Direto	Custo por Aluno (Unidade de Custo)
4. ESCOLA	4.050	550.000,00	135,80
4.1 Escola Viver Melhor	1.310	135.000,00	103,05
4.2 Escola Bom estudo	1.700	160.000,00	94,12
4.3 Escola Criança é Vida	1.040	105.000,00	100,96
4.4 Adm. Geral das Escolas	4.050	150.000,00	37,03

Fonte: Elaborado pela Autora.

Poderá ainda a entidade no processo de análise e gestão de custos, definir parâmetro para distribuição dos custos alocados nos objetos de custos relacionados a administração geral, considerando que estes acumulam os custos de administração na produção dos bens e serviços.

Além das informações geradas pelo subsistema proposto, diversas análises podem ser geradas utilizando-se quantas variáveis forem necessárias para a construção do processo de avaliação e gestão de custos, conforme fórmula apresentada seguir no Quadro 13:

<p>(UN) = X / Y Onde, UN = Unidade de Custo X = Custo por Objeto Y = Variável de Análise (Múltiplas)</p>

Quadro 13: Variável de Análise Múltiplas
Fonte: Elaborado pela Autora.

Conforme demonstrado no Quadro 13, a evidenciação das informações de custos por objetos de custos pode contribuir com o gestor público no processo de gestão dos recursos públicos, gerando a possibilidade de realização de diversas análises múltiplas, com vistas a produzir informações e relatórios que o auxiliem no processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social.

4.4 EXEMPLO SIMULADO

É preciso levar em conta que a efetivação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil é recente e está em processo de implementação para se adequarem às disposições legais. Portanto, as entidades do setor público estão em processo de implantação dos procedimentos contábeis em observância aos princípios de contabilidade, em especial o de competência, por isso, não foi possível realizar um estudo de caso real para testar a aplicabilidade do subsistema proposto.

Por conta desse fato, e visando a demonstrar a efetividade da proposta, a seguir será apresentado um exemplo simulado de um órgão de uma Prefeitura, através do qual são operacionalizadas todas as etapas e respectivas fases descritas neste capítulo, adotando o SMAIC-SP com base nas informações patrimoniais.

No ano de 2013, a Secretaria Municipal de Educação do Município de Mundo Alegre tomou a decisão de adotar Projeto Piloto para implantar o SMAIC-SP, tanto para atendimento à exigência legal quanto para a geração de informações para tomada de decisão, dando início às seguintes ações:

1) 1ª Etapa – Planejamento das Ações

Conforme apresentado na subseção 4.3.1, devem ser percorridos os seguintes passos:

a) Estudo e Elaboração da Matriz de Objetivos Organizacionais

A partir das discussões envolvendo todas as unidades da Secretaria Municipal de Educação, foram definidas as seguintes questões:

1. Objetivos Organizacionais Pretendidos

- Atendimento às Exigências Legais;
- Prestação de Contas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade acerca dos custos das ações de Manutenção e Desenvolvimento da Educação;
- Realizar avaliação de resultados e avaliação de desempenho, contribuindo com o processo de comparabilidade das informações de custos;
- Apoio à tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir ou terceirizar;
- Auxílio na construção dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) da entidade.

2. Informações a serem geradas

Foi definido também que as informações geradas pelo SMAIC-SP têm a missão de atender tanto às exigências legais previstas pelas normatizações quanto ao processo de tomada de decisão acerca da gestão dos recursos públicos, os quais deverão ser discutidos na fase de construção da matriz de Objetos de Custos; nesse momento, deverão estar envolvidos, além dos representantes dos setores de contabilidade, controle interno e planejamento, representantes de todas as unidades da Secretaria de Educação.

3. Critérios de Transparência e Controle Social

As informações geradas pelo SMAIC-SP serão analisadas e tratadas para fins de elaboração e divulgação de demonstrativos de fácil entendimento contendo as principais informações de custos acerca das ações da entidade para disponibilização à sociedade, a exemplo da demonstração dos custos de manutenção de determinada escola, ou ainda por aluno.

Tais demonstrativos, além de atenderem às demandas legais de informação e transparência, também servirão de instrumento de acompanhamento da gestão do órgão.

4. Demais Decisões

Por fim, foi criado através de uma Portaria do Secretário Municipal de Educação um Grupo de Implantação do SMAIC-SP composto pelos setores de contabilidade, controle interno, planejamento e representantes de todas as unidades da Secretaria de Educação, cuja coordenação ficou sob a responsabilidade do Contador do Órgão.

Ao grupo de implantação foram dadas as seguintes atribuições:

- Acompanhar as ações e etapas de implantação do SMAIC-SP;
- Discutir e elaborar os normativos do órgão que definem os procedimentos a serem observados pela entidade para controle, mensuração, processamento, acumulação e evidenciação das informações de custos;
- Realizar diagnóstico situacional do órgão;

- Promover as ações de capacitação e treinamento dos servidores da secretaria com vistas a prepará-los para atender às demandas de informações geradas pela implantação do SMAIC-SP;
- Promover as ações necessárias à operacionalização do SMAIC-SP na Secretaria Municipal de Educação.

b) Diagnóstico Situacional

O grupo de implantação do SMAIC-SP realizou diagnóstico situacional e identificou as seguintes situações:

- Inexistência de normativo municipal que trate sobre os procedimentos a serem observados pelos sistemas estruturantes para controle dos recursos consumidos na produção dos serviços disponibilizados à sociedade;
- Ausência de sistema de controle de estoques;
- Necessidade de investimentos para aumento da estrutura de pessoal e física, com vistas a dar suporte ao desenvolvimento das atividades de operacionalização das ações relacionadas à implantação e manutenção do SMAIC-SP;
- Necessidade de aperfeiçoamento dos sistemas estruturantes para fins de controle dos insumos consumidos por Objetos de Custos;
- Insatisfação por parte da população em relação às informações que são disponibilizadas pelo município para fins de controle social.

c) Matriz de Objetos de Custos

O processo de construção da matriz de Objetos de Custos foi realizado com a participação dos membros do grupo de implantação, servidores convidados, responsáveis pela gestão dos sistemas estruturantes e membros da sociedade local, tendo sido elaborada uma matriz com base na estrutura institucional, funcional e programática, além de outras necessidades informacionais da entidade, a exemplo do custo por escola, onde a partir de então foi definida a matriz a ser adotada pela entidade, conforme demonstrado no Quadro 14:

OBJETO DE CUSTOS	CODIFICAÇÃO	GESTOR DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE
1. ORGÃO		
1.1 SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
2. UNIDADE		
2.1 GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
2.2 FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	GESTOR DO FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
2.3 ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
3. FUNÇÃO DE GOVERNO		
3.1 EDUCAÇÃO	12	GESTOR DO FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
3.2 ENCARGOS ESPECIAIS	28	SUB- SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
3.3 ADMINISTRAÇÃO GERAL	04	SUB- SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
4. SUB-FUNÇÃO DE GOVERNO (Conforme padrão Portaria SOF 42/99)		
4.1 ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	SECRETÁRIO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
4.2 ENSINO FUNDAMENTAL	361	GESTOR DO FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
4.3 ENSINO INFANTIL	365	GESTOR DO FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
4.4 EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	GESTOR DO FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
4.5 SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	SUB- SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO
5. PROGRAMAS		
5.1 DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	GESTOR DO PROGRAMA
5.2 DESENVOLVIMENTO DO ENSINO	02	GESTOR DO PROGRAMA
5.3 ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	GESTOR DO PROGRAMA
6. AÇÕES		
6.1 MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	GESTOR DA ATIVIDADE
6.2 MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	GESTOR DA ATIVIDADE
6.3 MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	GESTOR DA ATIVIDADE
6.4 MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	GESTOR DA ATIVIDADE
6.5 ADMINISTRAÇÃO GERAL	2015	GESTOR DO FUNDO E SECRETÁRIO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO
7. ESCOLA MUNICIPAL		
7.1 CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	DIRETOR DA ESCOLA
7.2 ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	DIRETOR DA ESCOLA
7.3 ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	DIRETOR DA ESCOLA
7.4 ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	DIRETOR DA ESCOLA
7.5 ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	DIRETOR DA ESCOLA
7.6 ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	GESTOR DO FUNDO E SECRETÁRIO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO

Quadro 14: Matriz de Objetos de Custos da Secretaria Municipal de Educação de Mundo Alegre
Fonte: Elaborado pela Autora.

d) Plano de Implantação

Nesta fase, foi elaborado o cronograma de ações para implantação do subsistema de informações de custos, bem como foram definidos os parâmetros básicos de construção do sistema, conforme ações descritas a seguir:

1. Elaboração de Matriz de Insumos a serem apurados pelos subsistemas estruturantes

Após discussão que envolveu o Grupo de Implantação do Sistema de Informação de Custos e os representantes dos sistemas estruturantes, foram identificados os insumos utilizados na produção de bens e serviços, os quais foram padronizados conforme Quadro 15, a título exemplificativo, em observância à padronização proposta pelo PCASP-Federação contida no MCASP(BRASIL, 2012).

Código do Insumo (gasto) conforme padrão PCASP	Descrição do Insumo (gasto)
3.1.0.0.0.00.00	PESSOAL E ENCARGOS
3.3.1.0.0.00.00	USO DE MATERIAL DE CONSUMO
3.3.2.0.0.00.00	SERVIÇOS
3.3.3.0.0.00.00	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
3.4.1.0.0.00.00	JUROS E ENCARGOS
3.8.0.0.0.00.00	OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

Quadro 15: Quadro de insumos a serem controlados e reconhecidos pela contabilidade patrimonial e acumulados pelo subsistema de Custos
Fonte: Elaborado pela Autora.

2. Definição do Sistema de Acumulação de Custos a ser utilizado

Conforme tratado no tópico 4.3.1, fase 4, 2º passo, na proposta de implantação do SMAIC-SP será utilizado como base de sistema de acumulação, o de forma contínua, considerando que seu objetivo é apurar o custo dos serviços prestados de caráter continuado.

3. Definição do Sistema de Custeio

Será utilizado como unidade de medida, o custo orçado com nas informações contidas base nos instrumentos de planejamento elaborados pela entidade e o custo histórico a partir dos registros das variações patrimoniais quantitativas, observando-se o princípio da competência, conforme tratado no tópico 4.3.1, fase 4, 3º passo.

4. Definição do Método de Custeio

Partindo do pressuposto quanto às premissas estabelecidas no subsistema proposto, e considerando-se que o método de custeio direto “aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custos sem qualquer tipo de rateio ou apropriação” (MACHADO, 2002, p. 160), o método a ser utilizado será o do custeio direto, conforme tratado no tópico 4.3.1, fase 4, 4º passo.

5. Definição dos centros de responsabilidades

Nesta etapa, foram definidos formalmente com base na matriz de objetivos e de insumos a serem mensurados os centros de responsabilidade, os quais serão responsáveis pelo controle e acompanhamento das informações de custos a serem geradas pelos sistemas estruturantes para fins de alimentação do SMAIC-SP.

2ª Etapa – Implantação das Ações

Alinhadas as etapas de planejamento e adotadas as ações para correção das deficiências operacionais, deu-se início ao processo de implantação de acordo com os passos delineados a seguir:

a) Geração de Informação pelos Subsistemas Estruturantes

A partir das definições dos insumos a serem mensurados por Objeto de custo, iniciando-se no mês de outubro de 2013, foram disponibilizadas as primeiras informações pelos sistemas estruturantes para alimentação do SMAIC-SP, conforme Tabelas 9 a 15, apresentadas a seguir.

➤ Informações enviadas pelo subsistema de gestão de pessoas

TABELA 9: INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS DO SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PESSOAS
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PESSOAS

DEMONSTRATIVO DE CONSUMO DE INSUMO - COMPETÊNCIA DE OUTUBRO/13		
INFORMAÇÃO POR DESPESA PATRIMONIAL PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL		
POR INSUMO	CÓDIGO	VARIAÇÃO PATRIMONIAL
PESSOAL E ENCARGOS	3.1.0.0.0.00.00	987.436,00
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO PARA SMAIC- SP		
OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	INSUMO CONSUMIDO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	987.436,00
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	172.620,00
EDUCAÇÃO	12	138.620,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	138.620,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	138.620,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	138.620,00
ENCARGOS ESPECIAIS	28	28.000,00
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	28.000,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	28.000,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	28.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	04	6.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	6.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	6.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	6.000,00
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	758.416,00
EDUCAÇÃO	12	758.416,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	38.750,00
ENSINO FUNDAMENTAL	361	346.481,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	346.481,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	346.481,00
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	134.836,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	98.765,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	78.650,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	34.230,00
ENSINO INFANTIL	365	236.635,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	236.635,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	236.635,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	132.435,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	89.000,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	15.200,00
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	136.550,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	136.550,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	136.550,00
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	78.500,00
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	39.400,00
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	18.650,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	56.400,00
ADMINISTRAÇÃO	4	56.400,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	56.400,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	56.400,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	56.400,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ Informações enviadas pelo subsistema de Patrimônio

TABELA 10: INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS DO SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PATRIMÔNIO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DE PATRIMÔNIO

DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS - LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL		
INFORMAÇÃO POR DESPESA PATRIMONIAL PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL		
POR INSUMO	CÓDIGO	VARIAÇÃO PATRIMONIAL
DEPRECIÇÃO	3.3.3.0.0.00.00	193.552,00
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO PARA SMAIC-SP		
OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	INSUMO CONSUMIDO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	193.552,00
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	43.400,00
EDUCAÇÃO	12	32.400,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	32.400,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	32.400,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	32.400,00
ENCARGOS ESPECIAIS	28	3.000,00
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	3.000,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	3.000,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	3.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	04	8.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	8.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	8.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	8.000,00
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	126.700,00
EDUCAÇÃO	12	126.700,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	13.400,00
ENSINO FUNDAMENTAL	361	51.400,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	51.400,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	51.400,00
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	16.200,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	20.300,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	14.900,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	0,00
ENSINO INFANTIL	365	33.900,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	33.900,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	33.900,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	15.300,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	18.600,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	0,00
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	28.000,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	28.000,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	28.000,00
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	13.400,00
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	14.600,00
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	23.452,00
ADMINISTRAÇÃO	4	23.452,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	23.452,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	23.452,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	23.452,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ Informações enviadas pelo subsistema de Estoques

TABELA 11: INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS DO SUBSISTEMA DE GESTÃO DE ESTOQUES

SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DE ESTOQUES

DEMONSTRATIVO DE CONSUMO DE INSUMO - COMPETÊNCIA DE OUTUBRO/13		
INFORMAÇÃO POR DESPESA PATRIMONIAL PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL		
POR INSUMO	CÓDIGO	VARIAÇÃO PATRIMONIAL
USO DE MATERIAL DE CONSUMO	3.3.1.0.0.00.00	173.110,00
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO PARA SMAIC-SP		
OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	INSUMO CONSUMIDO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	173.110,00
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	18.120,00
EDUCAÇÃO	12	14.620,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	14.620,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	14.620,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	14.620,00
ENCARGOS ESPECIAIS	28	3.500,00
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	3.500,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	3.500,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	3.500,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	04	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	128.240,00
EDUCAÇÃO	12	128.240,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	16.200,00
ENSINO FUNDAMENTAL	361	43.200,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	43.200,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	43.200,00
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	17.400,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	13.240,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	12.560,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	0,00
ENSINO INFANTIL	365	40.840,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	40.840,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	40.840,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	13.240,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	15.260,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	12.340,00
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	28.000,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	28.000,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	28.000,00
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	13.400,00
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	14.600,00
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	26.750,00
ADMINISTRAÇÃO	4	26.750,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	26.750,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	26.750,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	26.750,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ Informações enviadas pelo subsistema de Serviços

TABELA 12: INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS DO SUBSISTEMA DE GESTÃO DE SERVIÇOS
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DE SERVIÇOS

DEMONSTRATIVO DE CONSUMO DE INSUMO - COMPETÊNCIA DE OUTUBRO/13		
INFORMAÇÃO POR DESPESA PATRIMONIAL PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL		
POR INSUMO	CÓDIGO	VARIAÇÃO PATRIMONIAL
SERVIÇOS	3.3.2.0.0.00.00	766.450,96
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO PARA SMAIC- SP		
OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	INSUMO CONSUMIDO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	766.450,96
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	141.800,00
EDUCAÇÃO	12	141.800,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	141.800,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	141.800,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	141.800,00
ENCARGOS ESPECIAIS	28	0,00
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	0,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	0,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	04	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	538.150,96
EDUCAÇÃO	12	538.150,96
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	48.000,00
ENSINO FUNDAMENTAL	361	229.200,96
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	229.200,96
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	229.200,96
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	72.604,80
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	60.504,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	32.672,16
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	63.420,00
ENSINO INFANTIL	365	123.950,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	123.950,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	123.950,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	52.450,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	56.300,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	15.200,00
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	137.000,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	137.000,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	137.000,00
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	53.000,00
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	48.000,00
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	36.000,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	86.500,00
ADMINISTRAÇÃO	04	86.500,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	86.500,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	86.500,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	86.500,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ Informações enviadas pelo subsistema de Finanças

TABELA 13: INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS DO SUBSISTEMA DE FINANÇAS
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DE FINANÇAS

DEMONSTRATIVO DE CONSUMO DE INSUMO - COMPETÊNCIA DE OUTUBRO/13		
INFORMAÇÃO POR DESPESA PATRIMONIAL PARA SUBSISTEMA PATRIMONIAL		
POR INSUMO	CÓDIGO	VARIAÇÃO PATRIMONIAL
JUROS E ENCARGOS	3.4.1.0.0.00.00	122.430,00
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO PARA SMAIC-SP		
OBJETO DE CUSTO	CÓDIGO	INSUMO CONSUMIDO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	122.430,00
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	122.430,00
EDUCAÇÃO	12	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	0,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	0,00
ENCARGOS ESPECIAIS	28	122.430,00
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	122.430,00
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	122.430,00
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	122.430,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	04	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	0,00
EDUCAÇÃO	12	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
ENSINO FUNDAMENTAL	361	0,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	0,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	0,00
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	0,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	0,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	0,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	0,00
ENSINO INFANTIL	365	0,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	0,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	0,00
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	0,00
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	0,00
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	0,00
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	0,00
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	0,00
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	0,00
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	0,00
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	0,00
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	0,00
ADMINISTRAÇÃO	4	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ Informações enviadas pelo subsistema Orçamentário

TABELA 14 - SUBSISTEMA DE GESTÃO DO ORÇAMENTO
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE GESTÃO DO ORÇAMENTO

DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS - LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL				
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO ORÇADO PARA SMAIC-SP*				
PRODUTO	CÓDIGO	VALOR ORÇADO	PRUDUTO	META FÍSICA ORÇADA
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	1.656.753,26		4.002
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	435.933,00	-	-
EDUCAÇÃO	12	294.696,00	-	-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	294.696,00	-	-
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	294.696,00	-	-
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	294.696,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DA SECRETARIA	1
ENCARGOS ESPECIAIS	28	141.237,00		
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	141.237,00		
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	141.237,00		
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	141.237,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DA DÍVIDA	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	04	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DO GABINETE	
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	1.220.820,26	ALUNO ATENDIDO	4.000
EDUCAÇÃO	12	1.220.820,26	ALUNO ATENDIDO	4.001
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	104.715,00	ADMINISTRAÇÃO GERAL	1
ENSINO FUNDAMENTAL	361	515.368,76	ALUNO ATENDIDO	2.210
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	515.368,76	ALUNO ATENDIDO	2.210
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	515.368,76	ALUNO ATENDIDO	2.210
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	216.936,72	ALUNO ATENDIDO	800
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	173.528,10	ALUNO ATENDIDO	660
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	124.903,94	ALUNO ATENDIDO	750
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	0,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL	-
ENSINO INFANTIL	365	353.326,50	ALUNO ATENDIDO	1.350
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	353.326,50	ALUNO ATENDIDO	1.350
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	353.326,50	ALUNO ATENDIDO	1.350
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	192.082,50	ALUNO ATENDIDO	750
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	161.244,00	ALUNO ATENDIDO	600
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	0,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EDUCAÇÃO INFANTIL	-
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	247.410,00	ALUNO ATENDIDO	440
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	247.410,00	ALUNO ATENDIDO	440
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	247.410,00	ALUNO ATENDIDO	440
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	142.470,00	ALUNO ATENDIDO	280
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	104.940,00	ALUNO ATENDIDO	160
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	0,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EJA	-
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO	4	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00		-
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	0,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS GERAL DA SECRETARIA	-

* O Subsistema Orçamentário envia ao SMAIC-SP os valores relativos aos custos e metas físicas dos Objetos que foram tratados na Lei Orçamentária Anual da Entidade no Período.

Fonte: Elaborado pela Autora.

- Informações enviadas pelo subsistema de controle interno e centros de responsabilidade em relação aos custos orçados não contemplados no subsistema orçamentário

TABELA 15 - SUBSISTEMA DE CONTROLE INTERNO

SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE CONTROLE INTERNO

DEMONSTRATIVO DE CUSTOS ORÇADOS - INDEPENDENTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO ORÇADO PARA SMAIC-SP*				
PRODUTO	CÓDIGO	VALOR ORÇADO	PRUDUTO	META FÍSICA ORÇADA
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	01	402.416,60		4.007
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	01	43.390,00	-	3
EDUCAÇÃO	12	27.540,00	-	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	27.540,00	-	1
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	27.540,00	-	1
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	2001	27.540,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DA SECRETARIA	1
ENCARGOS ESPECIAIS	28	2.550,00		1
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	843	2.550,00		1
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	01	2.550,00		1
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	01	2.550,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇO DA DÍVIDA	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	50	13.300,00		1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	13.300,00	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS DO GABINETE	1
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	02	204.545,00		4.004
EDUCAÇÃO	12	204.545,00		4.004
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	10.720,00	ADMINISTRAÇÃO GERAL	1
ENSINO FUNDAMENTAL	361	92.515,00		2.211
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	02	92.515,00		2.211
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	2003	92.515,00		2.211
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	01	13.770,00	ALUNO ATENDIDO	800
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	17.255,00	ALUNO ATENDIDO	660
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	12.665,00	ALUNO ATENDIDO	750
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	06	48.825,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EDUCAÇÃO FUNDAMENTAL	1
ENSINO INFANTIL	365	50.185,00		1.351
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	02	50.185,00		1.351
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	2002	50.185,00		1.351
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	02	13.005,00	ALUNO ATENDIDO	750
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	03	15.810,00	ALUNO ATENDIDO	600
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	06	21.370,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EDUCAÇÃO INFANTIL	1
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	366	51.125,00		441
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	02	51.125,00		441
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	2004	51.125,00		441
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	04	11.390,00	ALUNO ATENDIDO	280
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	05	12.410,00	ALUNO ATENDIDO	160
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	06	27.325,00	MANUTENÇÃO GERAL DAS ESCOLAS - EJA	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	03	154.481,60		1
ADMINISTRAÇÃO	4	154.481,60		1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	122	154.481,60		1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	154.481,60		1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	15	154.481,60	MANUTENÇÃO DOS SERVIÇOS GERAL DA SECRETARIA	1

Fonte: Elaborado pela Autora.

b) Validação das Informações recebidas

Após recebimento das informações patrimoniais e dos custos orçados, a contabilidade iniciou processo de validação das informações disponibilizadas pelos subsistemas estruturantes quanto ao consumo de insumo por Objeto de custo, o qual foi completamente realizado e sem diferenças.

c) Processamento das Informações pelo Subsistema Patrimonial

Após disponibilização pelos sistemas estruturantes acerca dos insumos consumidos na produção de bens e serviços pela Secretaria Municipal de Educação, com base nos parâmetros pré-definidos pela contabilidade concernente ao controle e disponibilização das informações patrimoniais, o subsistema patrimonial realizou os devidos lançamentos contábeis das variações patrimoniais do período.

d) Processamento das Informações pelo SMAIC-SP

Validadas as informações, o SMAIC-SP recebe os dados enviados pelos sistemas estruturantes, identifica a competência e inicia o registro e processamento, realizando o registro do custo orçado e a respectiva acumulação dos insumos consumidos aos respectivos objetos de custos, ambos com indicação das quantidades de bens e serviços estimados e realizados, os quais serão controlados a partir do mecanismo da conta corrente contábil, caso a entidade adote o modelo do Plano de Contas da Federação, proposto a título exemplificativo nesta pesquisa.

A partir das informações recebidas dos subsistemas, orçamentário e de controle interno, quanto aos insumos a consumir a por objeto de custo, foi realizado o respectivo registro contábil dos custos orçados, tendo-se utilizado nesta pesquisa

a título exemplificativo, o modelo previsto no Plano de Contas Padrão PCASP-Federação, conforme demonstrativo de contas do razão apresentado na Tabela 16:

TABELA 16: DEMONSTRATIVO DE CONTAS DO RAZÃO CONTÁBIL – GRUPOS 7.8 E 8.8 – SMAIC-SP – CUSTO ORÇADO A APURAR

SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE MUNDO ALEGRE
SUBSISTEMA DE MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS - SMAIC-SP
DEMONSTRATIVO DE CONTAS DO RAZÃO - OUTUBRO/2013 - CUSTOS ORÇADOS A APURAR

CONTROLE DE CUSTOS			
CONTA	TÍTULO	NATUREZA DO SALDO	SALDO
7.0.0.0.0.00.00	CONTROLES DEVEDORES	D	2.059.169,86
7.8.0.0.0.00.00	CUSTOS	D	2.059.169,86
7.8.1.0.0.00.00	CUSTO ORÇADO	D	2.059.169,86
7.8.1.1.0.00.00	CUSTOS DE PESSOAL E ENCARGOS	D	906.516,95
7.8.1.2.0.00.00	CUSTOS DE DEPRECIÇÃO	D	177.690,68
7.8.1.3.0.00.00	CUSTOS DE USO DE MATERIAL DE CONSUMO	D	158.923,87
7.8.1.4.0.00.00	CUSTOS DE SERVIÇOS	D	703.641,34
7.8.1.5.0.00.00	CUSTOS DE JUROS E ENCARGOS	D	112.397,03
APURAÇÃO DE CUSTOS			
CONTA	TÍTULO	NATUREZA DO SALDO	SALDO
8.0.0.0.0.00.00	CONTROLES CREDITORES	C	2.059.169,86
8.8.0.0.0.00.00	APURAÇÃO DE CUSTOS	C	2.059.169,86
8.8.1.0.0.00.00	CUSTO A REALIZAR	C	2.059.169,86
8.8.1.1.0.00.00	SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	2.059.169,86
8.8.1.1.1.00.00	GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	C	479.323,00
8.8.1.1.1.01.00	EDUCAÇÃO	C	322.236,00
8.8.1.1.1.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	322.236,00
8.8.1.1.1.01.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	322.236,00
8.8.1.1.1.01.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	C	322.236,00
8.8.1.1.1.02.00	ENCARGOS ESPECIAIS	C	143.787,00
8.8.1.1.1.02.01	SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	C	143.787,00
8.8.1.1.1.02.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	143.787,00
8.8.1.1.1.02.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	C	143.787,00
8.8.1.1.1.03.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	C	13.300,00
8.8.1.1.1.03.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	13.300,00
8.8.1.1.1.03.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	13.300,00
8.8.1.1.1.03.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	13.300,00
8.8.1.1.2.00.00	FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	C	1.425.365,26
8.8.1.1.2.01.00	EDUCAÇÃO	C	1.425.365,26
8.8.1.1.2.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	115.435,00
8.8.1.1.2.01.02	ENSINO FUNDAMENTAL	C	607.883,76
8.8.1.1.2.01.02.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	C	607.883,76
8.8.1.1.2.01.02.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	C	607.883,76
8.8.1.1.2.01.02.01.01.01	CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	C	230.706,72
8.8.1.1.2.01.02.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	C	190.783,10
8.8.1.1.2.01.02.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	C	137.568,94
8.8.1.1.2.01.02.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	C	48.825,00
8.8.1.1.2.01.03	ENSINO INFANTIL	C	403.511,50
8.8.1.1.2.01.03.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	C	403.511,50
8.8.1.1.2.01.03.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	C	403.511,50
8.8.1.1.2.01.03.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	C	205.087,50
8.8.1.1.2.01.03.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	C	177.054,00
8.8.1.1.2.01.03.01.01.03	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	C	21.370,00
8.8.1.1.2.01.04	EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	C	298.535,00
8.8.1.1.2.01.04.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	C	298.535,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	C	298.535,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	C	153.860,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	C	117.350,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	C	27.325,00
8.8.1.1.3.00.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	C	154.481,60
8.8.1.1.3.01.00	ADMINISTRAÇÃO	C	154.481,60
8.8.1.1.3.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	154.481,60
8.8.1.1.3.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	154.481,60
8.8.1.1.3.01.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	154.481,60

Elaborado pela Autora.

A partir das informações validadas, foi realizado o respectivo registro contábil da acumulação dos insumos consumidos aos seus respectivos objetos de custos, onde também a título exemplificativo, utilizou-se o modelo plano de contas Padrão PCASP-Federação, conforme demonstrativo de contas do razão apresentado na Tabela 17:

TABELA 17: DEMONSTRATIVO DE CONTAS DO RAZÃO CONTÁBIL – GRUPOS 7.8 E 8.8 – SMAIC-SP – CUSTO APURADO

DEMONSTRATIVO DE CONTAS DO RAZÃO - OUTUBRO/2013 - CUSTOS APURADOS			
APURAÇÃO DE CUSTOS			
CONTA	TÍTULO	NATUREZA DO SALDO	SALDO
8.0.0.0.0.00.00	CONTROLES CREDITORES	D	2.242.978,96
8.8.0.0.0.00.00	APURAÇÃO DE CUSTOS	D	2.242.978,96
8.8.1.0.0.00.00	CUSTO A REALIZAR	D	2.242.978,96
8.8.1.1.0.00.00	SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	D	2.242.978,96
8.8.1.1.1.00.00	GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	D	498.370,00
8.8.1.1.1.01.00	EDUCAÇÃO	D	327.440,00
8.8.1.1.1.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	327.440,00
8.8.1.1.1.01.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	D	327.440,00
8.8.1.1.1.01.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	D	327.440,00
8.8.1.1.1.02.00	ENCARGOS ESPECIAIS	D	156.930,00
8.8.1.1.1.02.01	SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	D	156.930,00
8.8.1.1.1.02.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	D	156.930,00
8.8.1.1.1.02.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	D	156.930,00
8.8.1.1.1.03.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	D	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	14.000,00
8.8.1.1.2.00.00	FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	D	1.551.506,96
8.8.1.1.2.01.00	EDUCAÇÃO	D	1.551.506,96
8.8.1.1.2.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	116.350,00
8.8.1.1.2.01.02	ENSINO FUNDAMENTAL	D	670.281,96
8.8.1.1.2.01.02.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	D	670.281,96
8.8.1.1.2.01.02.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	D	670.281,96
8.8.1.1.2.01.02.01.01.01	CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	D	241.040,80
8.8.1.1.2.01.02.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	D	192.809,00
8.8.1.1.2.01.02.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	D	138.782,16
8.8.1.1.2.01.02.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	D	97.650,00
8.8.1.1.2.01.03	ENSINO INFANTIL	D	435.325,00
8.8.1.1.2.01.03.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	D	435.325,00
8.8.1.1.2.01.03.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	D	435.325,00
8.8.1.1.2.01.03.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	D	213.425,00
8.8.1.1.2.01.03.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	D	179.160,00
8.8.1.1.2.01.03.01.01.03	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	D	42.740,00
8.8.1.1.2.01.04	EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	D	329.550,00
8.8.1.1.2.01.04.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	D	329.550,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	D	329.550,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	D	158.300,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	D	116.600,00
8.8.1.1.2.01.04.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	D	54.650,00
8.8.1.1.3.00.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	D	193.102,00
8.8.2.1.3.01.00	ADMINISTRAÇÃO	D	193.102,00
8.8.2.1.3.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	193.102,00
8.8.2.1.3.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	193.102,00
8.8.1.1.3.01.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	193.102,00

8.8.2.0.0.00.00	CUSTO REALIZADO	C	2.242.978,96
8.8.2.1.0.00.00	SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	2.242.978,96
8.8.2.1.1.00.00	GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	C	498.370,00
8.8.2.1.1.01.00	EDUCAÇÃO	C	327.440,00
8.8.2.1.1.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	327.440,00
8.8.2.1.1.01.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	327.440,00
8.8.2.1.1.01.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	C	327.440,00
8.8.2.1.1.02.00	ENCARGOS ESPECIAIS	C	156.930,00
8.8.2.1.1.02.01	SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	C	156.930,00
8.8.2.1.1.02.01.01	DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	C	156.930,00
8.8.2.1.1.02.01.01.01	MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	C	156.930,00
8.8.2.1.1.03.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DO GABINETE	C	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	D	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	14.000,00
8.8.1.1.1.03.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	14.000,00
8.8.2.1.2.00.00	FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	C	1.551.506,96
8.8.2.1.2.01.00	EDUCAÇÃO	C	1.551.506,96
8.8.2.1.2.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	116.350,00
8.8.2.1.2.01.02	ENSINO FUNDAMENTAL	C	670.281,96
8.8.2.1.2.01.02.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	C	670.281,96
8.8.2.1.2.01.02.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	C	670.281,96
8.8.2.1.2.01.02.01.01.01	CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	C	241.040,80
8.8.2.1.2.01.02.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	C	192.809,00
8.8.2.1.2.01.02.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	C	138.782,16
8.8.2.1.2.01.02.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	C	97.650,00
8.8.2.1.2.01.03	ENSINO INFANTIL	C	435.325,00
8.8.2.1.2.01.03.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	C	435.325,00
8.8.2.1.2.01.03.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	C	435.325,00
8.8.2.1.2.01.03.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	C	213.425,00
8.8.2.1.2.01.03.01.01.02	ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	C	179.160,00
8.8.2.1.2.01.03.01.01.03	ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	C	42.740,00
8.8.2.1.2.01.04	EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	C	329.550,00
8.8.2.1.2.01.04.01	DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	C	329.550,00
8.8.2.1.2.01.04.01.01	MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	C	329.550,00
8.8.2.1.2.01.04.01.01.01	ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	C	158.300,00
8.8.2.1.2.01.04.01.01.03	ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	C	116.600,00
8.8.2.1.2.01.04.01.01.04	ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	C	54.650,00
8.8.2.1.3.00.00	ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	C	193.102,00
8.8.2.1.3.01.00	ADMINISTRAÇÃO	C	193.102,00
8.8.2.1.3.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	193.102,00
8.8.1.1.3.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	193.102,00
8.8.1.1.3.01.01.01.01	ADMINISTRAÇÃO GERAL	C	193.102,00

Elaborado pela Autora.

Salienta-se que a entidade pode definir outras metodologias para reconhecimento, acumulação e evidenciação das informações de custos, além do exemplo trabalhado nesta pesquisa, a qual utilizou o Plano de Contas da Federação, permitindo desta forma uma maior flexibilização quando da ocorrência de mudanças da matriz de objeto de custo.

Entretanto, se a entidade decidir pela utilização do Plano de Contas Padrão Federação para registro e acumulação dos custos orçados e realizados, ao final do exercício deve-se encerrar as contas do grupo 8.8 em contrapartida do grupo 7.8,

conforme orientação contida no MCASP (BRASIL, 2012) acerca das contas que encerram saldos quando do encerramento do exercício.

e) Disponibilização de Informações por Custos por Objeto

Após processamento e acumulação das informações patrimoniais aos respectivos objetos de custo da competência de outubro de 2013, o SMAIC-SP poderá informações sobre o custo realizado por objeto, as quais podem ser demonstradas nas Tabelas 18 e 19.

TABELA 18: CUSTOS POR OBJETO – SMAIC-SP
INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTOS

ORGÃO	EM \$	EM %
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	2.242.978,96	100,00%
UNIDADE	EM \$	EM %
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	498.370,00	22,22%
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	1.551.506,96	69,17%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	193.102,00	8,61%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%
FUNÇÃO DE GOVERNO	EM \$	EM %
EDUCAÇÃO	1.878.946,96	83,77%
ENCARGOS ESPECIAIS	156.930,00	7,00%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	207.102,00	9,23%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%
SUB-FUNÇÃO DE GOVERNO	EM \$	EM %
ENSINO FUNDAMENTAL	670.281,96	29,88%
ENSINO INFANTIL	435.325,00	19,41%
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	329.550,00	14,69%
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	156.930,00	7,00%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	650.892,00	29,02%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%
PROGRAMAS	EM \$	EM %
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	484.370,00	21,59%
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO	1.435.156,96	63,98%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	323.452,00	14,42%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%
AÇÕES	EM \$	EM %
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	484.370,00	21,59%
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	670.281,96	29,88%
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	435.325,00	19,41%
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	329.550,00	14,69%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	323.452,00	14,42%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%
ESCOLA MUNICIPAL	EM \$	EM %
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	241.040,80	10,75%
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	406.234,00	18,11%
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	317.942,16	14,17%
ESCOLA MUNICIPAL BARÃO DO RIO BRANCO	158.300,00	7,06%
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	116.600,00	5,20%
ADMINISTRAÇÃO GERAL	1.002.862,00	44,71%
TOTAL	2.242.978,96	100,00%

Fonte: Elaborado pela Autora.

TABELA 19 - AVALIAÇÃO CUSTO ORÇADO X REALIZADO PELO SMAIC-SP

INFORMAÇÃO POR OBJETO DE CUSTO ORÇADO X REALIZADO APURADO PELO SMAIC-SP*				
PRODUTO	CUSTO ORÇADO	META FÍSICA ORÇADA	CUSTO REALIZADO	META FÍSICA REALIZADA
SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	2.059.169,86	4.007	2.242.978,96	4.038
GABINETE DO SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO	479.323,00	3	498.370,00	3
EDUCAÇÃO	322.236,00	1	327.440,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	322.236,00	1	327.440,00	1
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	322.236,00	1	327.440,00	1
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	322.236,00	1	327.440,00	1
ENCARGOS ESPECIAIS	143.787,00	1	156.930,00	1
SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA	143.787,00	1	156.930,00	1
DESENVOLVIMENTO DA SECRETARIA DE EDUCAÇÃO	143.787,00	1	156.930,00	1
MANUTENÇÃO DAS AÇÕES DA SECRETARIA	143.787,00	1	156.930,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	13.300,00	1	14.000,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	13.300,00	1	14.000,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	13.300,00	1	14.000,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	13.300,00	1	14.000,00	1
FUNDO MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO	1.425.365,26	4.004	1.551.506,96	4.034
EDUCAÇÃO	1.425.365,26	4.004	1.551.506,96	4.034
ADMINISTRAÇÃO GERAL	115.435,00	1	116.350,00	1
ENSINO FUNDAMENTAL	607.883,76	2.211	670.281,96	2.234
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL	607.883,76	2.211	670.281,96	2.234
MANUTENÇÃO DO ENSINO FUNDAMENTAL	607.883,76	2.211	670.281,96	2.234
CENTRO MUNICIPAL DE ARTE, CULTURA E EDUCAÇÃO EPIFÂNIA SILVA	230.706,72	800	241.040,80	812
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	190.783,10	660	192.809,00	653
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	137.568,94	750	138.782,16	768
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO FUNDAMENTAL	48.825,00	1	97.650,00	1
ENSINO INFANTIL	403.511,50	1.351	435.325,00	1.336
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO INFANTIL	403.511,50	1.351	435.325,00	1.336
MANUTENÇÃO DO ENSINO INFANTIL	403.511,50	1.351	435.325,00	1.336
ESCOLA MUNICIPAL ANA NERY	205.087,50	750	213.425,00	790
ESCOLA MUNICIPAL ARTE E ALEGRIA	177.054,00	600	179.160,00	545
ADM. GERAL ESCOLAS - ENSINO INFANTIL	21.370,00	1	42.740,00	1
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	298.535,00	441	329.550,00	463
DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	298.535,00	441	329.550,00	463
MANUTENÇÃO DO ENSINO DE JOVENS E ADULTOS	298.535,00	441	329.550,00	463
ESCOLA MUNICIPAL BARAO DO RIO BRANCO	153.860,00	280	158.300,00	291
ESCOLA MUNICIPAL DO PESCADOR	117.350,00	160	116.600,00	171
ADM. GERAL ESCOLAS - EJA	27.325,00	1	54.650,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL DA SECRETARIA	154.481,60	1	193.102,00	1
ADMINISTRAÇÃO	154.481,60	1	193.102,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	154.481,60	1	193.102,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	154.481,60	1	193.102,00	1
ADMINISTRAÇÃO GERAL	154.481,60	1	193.102,00	1

Fonte: Elaborado pela Autora.

➤ **Interpretação**

- As informações geradas pelo SMAIC-SP demonstram os custos dos serviços prestados por objetos de custos, em observância aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público, especialmente a NBC TSP 16.11; desta forma, podem contribuir com os gestores públicos no processo de adoção obrigatória do SICSP.
- Observa-se também que as informações geradas pelo SMAIC-SP podem ser utilizadas pela entidade para fins de tomada de decisão, prestação de contas, instrumentalização do controle social e para contribuir com o processo de análise e gestão de custos.

➤ **Análise dos Resultados Finais**

Analisando os resultados no que concerne às informações de custos geradas pelo SMAIC-SP, é possível tecer as seguintes observações:

- Constata-se que o SMAIC-SP proposto pode auxiliar as entidades do setor público no processo de implantação obrigatória do SICSP, nos moldes da NBC TSP 16.11.
- Evidencia-se também que as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP a partir das informações patrimoniais podem contribuir para o processo de análise e gestão de custos das entidades, permitindo a identificação dos custos dos objetos, dos quais se pretende controlar, mensurar e analisar para fins de avaliação de desempenho acerca da eficiência, eficácia e efetividade das ações realizadas pela entidade,

sendo então possível realizar várias inferências e análises conforme exemplos relacionados abaixo:

- Identifica-se que o Fundo Municipal de Educação consome 70,70% dos insumos utilizados na prestação de serviços de educação à comunidade, o gabinete responsável pela gestão dos gastos do Secretário consome o equivalente a 20,50%, tendo ainda o objeto de custo relacionado a administração da entidade que consome 8,80% dos recursos. Tais indicadores podem ser utilizados para avaliar o desempenho dessas unidades em relação aos seus objetivos, bem como para compará-las com outras secretarias de educação para fins de avaliação de desempenho das unidades.
- Partindo da condição de que a entidade possui 4.030 alunos matriculados na rede de ensino, destes, 2.233 estão vinculados ao ensino fundamental, 1.335 ao ensino infantil e 462 ao ensino de jovens e adultos, pode-se fazer as seguintes inferências:
 - Constata-se que o custo do aluno por função de governo apresenta-se da seguinte forma (Tabela 20):

TABELA 20: CUSTO DO ALUNO POR SUBFUNÇÃO DE GOVERNO

SUBFUNÇÃO	QUANTIDADE DE ALUNOS ATENDIDOS	CUSTO REALIZADO	CUSTO POR ALUNO
ENSINO FUNDAMENTAL	2.233	670.281,96	300,17
ENSINO INFANTIL	1.335	435.325,00	326,09
EDUCAÇÃO DE JOVENS E ADULTOS	462	329.550,00	713,31
ADMINISTRAÇÃO GERAL	4.030	650.892,00	161,51
SERVIÇOS DA DÍVIDA	4.030	156.930,00	38,94
TOTAL	4.030	2.242.978,96	556,57

Fonte: Elaborado pela Autora.

- Observa-se também que, apesar de o ensino fundamental estar consumindo mais recursos, o custo por aluno está em torno de 300,17, valor bem inferior ao custo do aluno no ensino de jovens de adultos, que se encontra em torno de 713,31. Tal observação requer da entidade a necessidade de análise para identificar as variáveis que impactam em tais custos.
- Constata-se também que os custos pessoal e encargos representam 44,02% dos custos da Secretaria, o que está relacionado a sua missão institucional de promover o ensino, conforme Tabela 21.

TABELA 21: CUSTOS DOS SERVIÇOS POR INSUMO CONSUMIDO

DEMONSTRATIVO DE INSUMOS CONSUMIDOS - COMPETÊNCIA OUTUBRO/20x3		
CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	VALOR	%
PESSOAL E ENCARGOS	987.436,00	44,02%
USO DE MATERIAL DE CONSUMO	173.110,00	7,72%
SERVIÇOS	766.450,96	34,17%
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	193.552,00	8,63%
JUROS E ENCARGOS	122.430,00	5,46%
TOTAL	2.242.978,96	100%

Elaborado pela Autora.

- Constata-se também a necessidade de revisão das políticas de gestão financeira dos recursos, considerando que os custos de juros e encargos consomem 5,46% dos custos da entidade, reduzindo desta forma a capacidade de atuação da referida Secretaria de Educação na produção de bens e serviços a ser ofertados a sociedade.

Conclusão: O SMAIC-SP proposto demonstra os custos dos serviços prestados pela entidade, por objeto de custo, em observância aos princípios e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11, o qual pode contribuir com os gestores públicos no processo de implantação do SICSP, bem como auxiliar no processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, servindo ainda de base para diversas análises a partir de inúmeras variáveis múltiplas definidas a partir das necessidades da entidade.

Capítulo 5

5 CONCLUSÕES

O desenvolvimento da presente dissertação foi orientado com base no problema objeto de pesquisa, qual seja: “Como estruturar um conjunto de diretrizes para implantação de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos que atenda aos Princípios Contábeis e às orientações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial à NBC TSP 16.11?”.

A partir do problema proposto, foi concebido o objetivo geral, que teve como propósito estabelecer um conjunto de diretrizes de abrangência geral a ser aplicado nas três esferas de governo: União, Estados (incluindo o Distrito Federal) e Municípios, que auxilie os gestores públicos no processo de implantação de um subsistema de mensuração e acumulação de informações de custos dos serviços públicos (SMAIC-SP), objetivando identificar os custos dos serviços por objetos de custos de acordo com as necessidades legais e gerenciais das entidades do setor público, com o objetivo de contribuir com o processo de prestação de contas, tomada de decisão de instrumentalização do controle social pelo cidadão.

Após aplicação de caso simulado, a partir do subsistema proposto, pode-se inferir que o SMAIC-SP pode auxiliar no processo de geração de informação de custos por objetos de custos, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público e em conformidade com o disposto pela NBC TSP 16.11, desta forma, contribuindo com as entidades públicas no processo de implantação do SICSP.

Observa-se ainda que as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP podem contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social, bem como servir de apoio ao processo de gestão e análise de custos, e desta forma gerar informações tanto do ponto de vista legal, quanto gerencial que podem auxiliar os gestores públicos na administração dos recursos públicos.

O subsistema é, portanto, no que pese as limitações apresentadas no item 4.2.5, uma ferramenta conceitual, operacional e tecnológica que poderá contribuir no processo de implantação do SICSP pelas entidades do setor público.

Pretende-se, portanto, que o SMAIC-SP seja submetido á apreciação das autoridades competentes – especialmente ao Governo Federal, Estaduais, Prefeituras Municipais, Órgãos Legislativos e Tribunais de Contas – como contribuição ao processo de implantação de um Subsistema de Informações de Custos dos Serviços Públicos, em conformidade com a NBC TSP 16.11, de forma que este, em sendo aplicado, possa apoiar os gestores públicos no processo de implantação do SICSP.

Por fim, o SMAIC-SP proposto abre a perspectiva para futuras pesquisas na área de análise e gestão de custos, pois as informações geradas pelo SMAIC-SP permitirão a realização de diversas análises a partir da utilização de variáveis múltiplas com vistas a desenvolver indicadores de custos e de desempenho tanto para fins gerenciais quanto para transparência e prestação de contas.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública**, Brasília, Ano 50, n.1, p. 37-63, jan./mar. 1999. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2708>. Acesso em: 25 jul. 2013.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Modelo Conceitual de Decisão e Apuração de Resultados**: Uma Contribuição para a avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos. 2002. 117 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jul. 2013.

_____. Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, Sup. p. 4. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 15 jan. 2013.

_____. Decreto nº. 6976, de 07 de Outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 out. 2009, Seção 1, p. 15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 07 jul. 2013.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03 jan. 2013.

_____. Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação (LAI). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 nov. 2011, Edição Extra, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 03 jul. 2013.

_____. Lei nº. 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 03 jan. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. 5. ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2012. Publicado através da Portaria 437 de 12 de julho de 2012. (Válido para 2013.) Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/751>>. Acesso em: 03 jul. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria 634, de 19 de Novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 2013, Seção 1, p. 20. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria 184, de 08 de Abril de 2013. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 ago. 2008, Seção 1, p. 45-A. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 03 jul. 2013.

CHAN, James L. As NICSPs e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 1, art. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/145/72>>. Acesso em: 05 jul. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. (Resoluções nº. 1.128 a 1366.) Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2013.

_____. Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1993. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 05 jul. 2013.

_____. Resolução nº. 1111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 dez. 2007. Disponível em:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001367>.

Acesso em: 05 jul. 2013.

_____. Resolução nº. 1366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 dez. 2011. Disponível em

<<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso 05 jul. 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. Traduzido por Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed. 2007.

DALFOVO, Oscar; MAÇANEIRO, Wanderley. Contabilidade pública: limites e possibilidades do contador. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v. 2, n. 1, p.1-14, sem. I. 2008. Disponível em:

<<http://rica.unibes.com.br/index.php/rica/article/viewFile/86/81>>. Acesso em: 05 jul. 2013.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues *et al.* Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out-dez. 2012. Disponível em:

<<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/260/667>>. Acesso em: 05 jul. 2013.

FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS (FUCAPE). **Normas para Apresentação de Trabalhos Acadêmicos**. Vitória: Fucape, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HOLANDA, Victor Branco. **Controladoria governamental no contexto do governo Eletrônico: uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação** na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC); CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público – IPSAS**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2013.

LIMA, Diana V.; CRUVINEL, Daniel P.; Adoção do regime de competência no setor público Brasileiro sob a perspectiva das normas Brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set-dez. 2011. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/185/360>>. Acesso em: 05 jul. 2013.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n.4, p. 791-820, jul.-ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2013.

OLIVEIRA JÚNIOR, Roberto. **Gestão de custos em organizações de saneamento básico: o caso da Autarquia Municipal de Mogi Mirim**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2006.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Práticas**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul.-ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2013.

RIBEIRO, Liliane da Consolação Campos *et al.* O Diagnóstico Administrativo e Situacional como instrumento para o planejamento de ações na estratégia saúde da família. **Revista Cogitare Enferm.**, Curitiba, v. 13, n.3, p. 448-452, jul.-set. 2008. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/cogitare/article/view/13044/8823>>. Acesso em: 03 out. 2013.

ROCHA, Luiz Guilherme Carvalho. **Avaliação de Desempenho em Centros de Responsabilidade como Instrumento de Controle Gerencial: O Caso do Banco do Brasil S/A**. 1987. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Instituto Superior de Estudos Contábeis, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1987.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento na administração pública**. 1996. Tese de Livre Docência. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor; FERNANDES, Júlio Cesar de Campos. A gestão de Custos no Contexto da Qualidade no serviço público: um estudo entre organizações Brasileiras. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/473.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2013.

GLOSSÁRIO

Apropriação do custo – É o reconhecimento do gasto de determinado Objeto de Custo previamente definido.

Custeio direto – É o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio pleno – Consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços

Custeio por absorção – Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio por atividade – Considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Custeio variável – Apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custo controlável – Utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar

Custo de oportunidade – É o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

Custo direto – É todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo estimado – É o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear – se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.

Custo fixo – É o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo indireto – É o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo operacional – É o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros Objetos de Custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo padrão (standard) – É o custo ideal de produção de determinado produto/serviço.

Custo predeterminado – É o custo teórico, definido a priori para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.

Custo variável – É o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.437/13.)

Custos – São gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços – São os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais – São os custos históricos apurados a posteriori e que realmente foram incorridos.

Desembolso – É o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Gasto – É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Hora máquina – Corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

Hora ocupada – É o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.

Informações do subsistema orçamentário – A dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de

responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.

Informações do subsistema patrimonial – A dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade.

Investimento – Corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Mão de obra direta – Corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros Objetos de Custos.

Método de custeio – Refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Objeto de custo – É a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Perdas – Correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária.

Receita econômica – é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão etc.

Sistema de acumulação – Corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros Objetos de Custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de custeio – Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes

unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo – corrente; custo estimado; e custo padrão.

Sobre aplicação – É a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Subaplicação – É a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. (Resoluções nº. 1.128 a 1366.) Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2013.

ANEXO A – Resolução nº. 1366/11 – NBC TSP 16.11

RESOLUÇÃO CFC Nº 1366/11

DE 25 DE NOVEMBRO DE 2011
APROVA A NBC T 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR
PÚBLICO

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. A entidade que esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto para início da sua adoção pode adotar esta Norma a partir do prazo estabelecido por aquela legislação.

Brasília, 25 de novembro de 2011.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 16.11 – SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)

Objetivo

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

2. O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros Objetos de Custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

3. O SICSP de bens e serviços e outros Objetos de Custos públicos tem por objetivo:

(a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros Objetos de Custos da entidade;

(b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

(c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. *(alterada pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

4. A evidenciação dos Objetos de Custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

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

6. É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.

Alcance

7. O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.

Definições

9. Os seguintes termos têm os significados abaixo especificados:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais Objetos de Custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Informações do subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de

responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado Objeto de Custo previamente definido.

O SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros Objetos de Custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. *(incluída pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

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

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

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Investimento corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços, que ocorrem de forma anormal e involuntária. (alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)

Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros Objetos de Custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais são os custos históricos apurados *a posteriori* e que realmente foram incorridos.

Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (nova redação dada pela Resolução CFC nº. 1437/13)

Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros Objetos de Custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo predeterminado é o custo teórico, definido a priori para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.

Custo padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (nova redação dada pela Resolução CFC nº. 1437/13)

Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos

orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custo padrão.

Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

Custo marginal apuração decorrente dos custos variáveis. **(esta definição foi excluída pela Resolução CFC nº. 1437/13)**

Hora ocupada é o tempo despendido pela força do trabalho nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros Objetos de Custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros Objetos de Custos.

Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Subaplicação é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

Receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc. *(incluída pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Características e atributos da informação de custos

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

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

12. Os atributos da informação de custos são:

(a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;

(b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;

(c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento

adequado à tomada de decisão;

(d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;

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

(f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;

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

(h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;

(i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Evidenciação das informações de custos *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

13. A entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os Objetos de Custos definidos previamente, demonstrando separadamente: *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

(a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões; *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

(b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico; *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

(c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os Objetos de Custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Princípio de competência

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

Cota de distribuição de custos indiretos

15. As cotas de distribuição de custos indiretos, quando for o caso, podem ser

selecionadas entre as seguintes, de acordo com as características do Objeto de Custo: área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compra emitida para fornecedores; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.

16. É necessário e útil que a entidade que deseje evidenciar seus custos unitários, utilizando-se dos vários métodos de custeio existentes, o faça respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais, funcionais e programáticos). *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

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

Variação da capacidade produtiva

18. As variações da capacidade produtiva podem ser das seguintes naturezas, entre outras:

(a) variação do volume ou capacidade: deve-se a sobre ou subutilização das instalações em comparação com o nível de operação. Está representada pela diferença entre os custos indiretos fixos orçados e os custos indiretos fixos alocados à produção de bens e serviços e outros Objetos de Custos;

(b) variação de quantidade: reflete a variação nos elementos de custo em relação à quantidade empregada de materiais e outros insumos para produção de produtos ou serviços.

Integração com os demais sistemas organizacionais

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

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

Implantação do subsistema de Custos *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

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

Responsabilidade pela informação de custos

22. A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos

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

23. A responsabilidade pela fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

24. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de Custos é do profissional contábil. *(alterado pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

Demonstração do resultado econômico *(incluído pela Resolução CFC nº. 1437/13)*

25. As informações de custos descritas nesta Norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

26. A DRE evidencia o resultado econômico de ações do setor público.

27. A DRE deve ser elaborada considerando sua interligação com o subsistema de Custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado.

Publicada no Diário Oficial da União de 02.12.2011.