

**UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO
SUL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS, CONTÁBEIS,
ECONÔMICAS E DA COMUNICAÇÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM CONTROLADORIA E GESTÃO
EMPRESARIAL**

**GESTÃO DE CUSTOS NA ESFERA PÚBLICA, UM ESTUDO DE
CASO NA COORDENADORIA ESPECIAL DE CULTURA**

MARCOS ROGÉRIO MAURER

Ijuí (RS)

2012

MARCOS ROGÉRIO MAURER

**GESTÃO DE CUSTOS NA ESFERA PÚBLICA, UM ESTUDO DE CASO NA
COORDENADORIA ESPECIAL DE CULTURA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Curso de Pós Graduação *Lato Sensu* em Controladoria e Gestão Empresarial do Departamento de Ciências Administrativas, Contábeis, Econômicas e da Comunicação da Unijui, para obtenção do título de especialista em Controladoria e Gestão Empresarial.

Professora Orientadora: MSc. Eusélia Paveglio Vieira

Ijuí/RS, março de 2012

SUMARIO

LISTA DE QUADROS	6
LISTA DE FIGURAS	8
LISTA DE GRÁFICOS.....	9
INTRODUÇÃO	10
1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	12
1.1 Tema.....	12
1.2 Caracterização da organização	12
1.3 Definição do problema	14
1.4 Objetivos	15
1.4.1 Objetivo geral.....	15
1.4.2 Objetivos específicos.....	15
1.5 Justificativa	16
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 Contabilidade.....	17
2.2 Contabilidade Pública	18
2.2.1 Aplicabilidade	19
2.2.2 Atuação	19
2.2.3 Serviços Públicos	20
2.2.4 Controle Interno.....	21
2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal	22
2.4 Contabilidade de Custos.....	24
2.4.1 Contabilidade de Custos na Esfera Pública.....	25
2.4.1.1 Conceito.....	27
2.4.1.2 Classificação de Custos	27

2.4.1.3	Custo com Depreciação no Setor Público.....	29
2.4.1.4	Custos com Pessoal.....	31
2.4.1.4.1	Plano de classificação de cargos de provimento efetivo dos servidores públicos municipais, padrões, funções gratificadas, respectivos valores.	33
2.4.1.4.2	Regime jurídico dos servidores públicos da administração direta, autárquica e fundacional do município de Ijuí	33
2.4.1.4.3	Regime de previdência social dos servidores públicos do município de Ijuí	35
2.4.1.5.	Controle de Estoques.....	36
2.4.1.6	Método de Custeio	38
2.4.1.6.1	Método de Custeio por Absorção.....	39
2.4.1.6.2	Método de Custeio Baseado em Atividades - ABC	40
3	METODOLOGIA.....	45
3.1	Classificação da Pesquisa	45
3.1.1	Do ponto de Vista de sua Natureza	45
3.1.2	Do Ponto de Vista de seus Objetivos	45
3.1.3	Quanto a Forma de Abordagem do Problema.....	46
3.1.4	Do Ponto de Vista dos Procedimentos Técnicos.....	46
3.2	Plano de Coleta de Dados	47
3.2.1	Instrumento de Coleta de Dados	47
3.3	Plano de Análise e Interpretação de Dados.....	47
4.	A APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA COORDENADORIA DE UMA PREFEITURA MUNICIPAL: ESTUDO DE CASO	49
4.1	Histórico do Município.....	49
4.1.1	Descrição das Atividades da Coordenadoria Especial de Cultura.....	53
4.1.1	Atividade de Serviços e Projetos Culturais.....	57
4.1.2	Atividade de apoio a Eventos e Entidades Culturais	57
4.1.3	Atividade de Banda Municipal	58
4.1.4	Atividade Biblioteca Municipal.	58
4.2	Levantamentos dos Custos da Coordenadoria Especial de Cultura	59
4.2.1	Percentual de apropriação com Custos com Pessoal	59
4.2.2	Rateio dos Gastos de acordo com o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função	64

4.2.3 Custos Com Depreciação.....	69
4.2.4 Custos Indiretos Fixos	70
4.3 Custos Totais da Coordenadoria	71
4.3.1 Distribuição dos Custos Indiretos e Depreciação	73
4.3.2 Distribuição dos Custos Totais da Coordenadoria.....	74
CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
BIBLIOGRAFIA	81

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estatística do Município.....	13
Quadro 2: Receitas Município Ijuí/RS	13
Quadro 3: Despesas Município de Ijuí/RS	14
Quadro 4: Necessidades gerenciais do setor público.	26
Quadro 5: Aplicação das despesas no ano de 2010 demonstrando os seus principais gastos no Município de Ijuí.....	51
Quadro 6: Custos com Pessoal de cada atividade.....	59
Quadro 7: calculo do INSS patronal dos Celetistas e CC's.....	60
Quadro 8: rateio do Regime Próprio Previdência Social de acordo com o Salário Mensal.....	61
Quadro 9: Rateio Promoção Vertical e Gratificação por Tempo de Serviço de acordo com o salario mensal	61
Quadro 10: Vale Alimentação.....	62
Quadro 11: Custo com Pessoal Anual	63
Quadro 12: Outros Custos Gerais.....	66
Quadro 13: Custos Apurados por atividade	67
Quadro 14: Tabela de depreciação.....	69

Quadro 15: Percentual dos Custos Indiretos relativo à Coordenadoria do total das despesas executadas no município	70
Quadro 16: Calculo dos Custos Fixos Indiretos	71
Quadro 17: Total dos Custos.....	72
Quadro 18 Distribuição dos Custos Indiretos e Depreciação	73
Quadro 19: Custo Total divididos por Atividade	74

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Contabilidade de Custos: como um centro processador de informação. ...	25
Figura 2: Custeio por Absorção.....	40
Figura 3: Método de Custeio ABC.....	43
Figura 4 - Organograma da Estrutura Administrativa do Município de Ijuí.....	51
Figura 5: Organograma das Secretárias Municipais.	52
Figura 6: Organograma das Coordenadorias Especiais.....	52
Figura 7: Organograma da Coordenadoria.	53
Figura 8: Fluxograma Coordenadoria.....	56

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Percentual de Custo com Pessoal anual	64
Gráfico 2 Percentual de participação de cada atividade nos custos com funcionários	65
Gráfico 3: Custos Diretos Valores Anuais	68
Gráfico 4: Representação total dos custos no ano de 2010.....	72
Gráfico 5: Custo total por atividade distribuindo os custos.....	75
Gráfico 6:Custo Total dividido por Atividades.....	75

INTRODUÇÃO

As constantes mudanças no ambiente econômico mundial que estão acontecendo há algum tempo ocasionaram uma série de alterações na Administração Pública, motivando a busca de uma melhor eficiência e excelência nos préstimos públicos. A busca por produtividade e qualidade, constituem-se em metas a serem atingidas pelos gestores, verificar se os projetos trazem o custo-benefício para a sociedade e se esses estão sendo feitos com economicidade.

Investimentos realizados somente com as características quantitativas, ou seja, somente pensando no volume de obras ou serviços prestados a sociedades, sem os custos previamente elaborados e calculados, podem trazer um prejuízo para o contribuinte, onerando com uma má aplicação os recursos públicos.

Atualmente em face a Lei de Responsabilidade Fiscal, e a entrada em vigor da NBC T 16.1 à 16.10, que considerando a internacionalização das normas contábeis, de acordo com a Portaria 184/08 do Ministério da Fazenda que dispõem sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, praticas elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, foram estabelecido novos marcos e paradigmas aos gestores públicos, com relação a utilização dos recursos financeiros, necessitando assim de mecanismos voltados para o calculo dos custos ocasionados pela Administração Pública Direta e Indireta.

Neste sentido, a verificação dos custos que era somente uma técnica tida como ferramenta de gestão, passou a ser uma exigência legal e necessária no campo de ação da governança pública. Sendo assim, o objetivo deste estudo consiste em desenvolver e, calcular por meio de planilhas, o custo unitário por

atividade e o custo total da Coordenadoria Especial de Cultura, identificando os recursos materiais e os recursos humanos necessários para a realização deste.

Para atingir o objetivo proposto, o presente Trabalho de Conclusão de Curso expõe inicialmente a contextualização do estudo, que contempla a definição do tema, do problema, os objetivos e a justificativa do desenvolvimento do mesmo.

No capítulo II consta a revisão bibliográfica referente à temática em estudo, que envolve a contabilidade pública, custos nesta esfera, métodos de custeio, e a análise do custo.

No capítulo III apresenta-se a metodologia que foi utilizada no desenvolvimento do estudo, desde a sua classificação da pesquisa até o plano de coleta dos dados.

Por fim, o quarto capítulo corresponde o estudo de caso, onde realizou-se um estudo aplicado na coordenadoria de cultura, inicialmente fez-se a descrição de como se processam as atividades dentro dela, para este processo dividiu-se em 04 atividades, que são Atividades de projetos Culturais, Atividades de Serviços e Apoio a Eventos e atividades Culturais, Atividade da Banda Municipal e por fim Atividade da Biblioteca Municipal. Posteriormente foi apurado o custo direto individualizado de cada atividade, e em seguida foi calculado a depreciação da Coordenadoria, após calcula-se os custos indiretos levando em conta a proporção das despesas da Coordenadoria perante o total do Município, chegando ao custo total por atividade e o total dos custos da coordenadoria.

Para finalizar, estudo apresenta a conclusão e a bibliografia consultada durante a sua realização.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Este capítulo trata basicamente da estrutura do trabalho desenvolvido, contemplando a definição do tema, caracterização do órgão público em estudo, definição do problema, dos objetivos e da justificativa.

1.1 Tema

Dentre as diversas possibilidades de realização de um trabalho de conclusão de curso, uma delas é a área de custos, que contempla as atividades da iniciativa privada, amplamente debatida pelos estudiosos, e agora a esfera pública, por meio da lei de responsabilidade fiscal, determina que é necessário a aplicabilidade desta área contábil.

Neste sentido, o estudo abordou o tema Gestão de Custos na Esfera Pública, um estudo de caso na Coordenadoria Especial de Desporto e Lazer.

1.2 Caracterização da organização

O referido trabalho foi realizado na Prefeitura Municipal de Ijuí/RS,

Dados Gerais: Município de Ijuí no Estado do Rio Grande do Sul

Aniversário: 19 de Outubro

Fundação: 19 de Outubro de 1890

Gentílico: Ijuicense

Prefeito (a): Fioravante Ballin (PDT)

Ijuí é um município brasileiro do estado do Rio Grande do Sul. Localiza-se a uma latitude 28°23'16" sul e a uma longitude 53°54'53" oeste, estando a uma altitude de 328 metros do nível do mar.

Quadro 1: Estatística do Município

.Informação	Fonte	Data	Estatística	
População Estimada	IBGE	2009	79.719	Habitantes
População Urbana	IBGE	2007	69.107	Habitantes
População Rural	IBGE	2007	7.632	Habitantes
População Feminina	IBGE	2007	39.501	Mulheres
População Masculina	IBGE	2007	36.998	Homens
Números de Domicílios	IBGE	2007	25.111	Unidades
Domicílios Urbanos	IBGE	2007	22.725	Unidades
Domicílios Rurais	IBGE	2007	2.836	Unidades

Fonte: Prefeitura Municipal Ijuí/RS

A população de Ijuí/RS é de quase 80 mil pessoas segundo o IBGE (2009), sendo que a grande maioria está na área urbana do município, a população feminina é a maioria, com quase 40 mil pessoas de acordo com o IBGE (2007), a grande maioria dos domicílios está na área urbana. Devido ser uma cidade universitária e com uns amplos recursos hospitalares Ijuí tem um fluxo de aproximadamente 100.000 pessoas.

Quadro 2: Receitas Município Ijuí/RS

Receitas Municipais	Fonte	Ano	Valor em R\$ 1,00
Administração Direta	PMI	2009	84.253.023
Consolidado	PMI	2009	142.320,616

Fonte Prefeitura Municipal Ijuí/RS

Na sequência o quadro 03 apresenta as despesas do município durante o ano de 2009

Quadro 3: Despesas Município de Ijuí/RS

Despesas Municipais	Fonte	Ano	Situação	Valor em R\$ 1,00
Administração Direta	PMI	2009	Empenhada	86.571,770
Administração Direta	PMI	2009	Paga	77.168.775
Consolidado	PMI	2009	Empenhada	138.157.853
Consolidado	PMI	2009	Paga	124.861,068

Fonte: Prefeitura Municipal de Ijuí

A Coordenadoria em estudo é a Coordenadoria Especial de Cultura, tem como meta promover as políticas municipais atinentes a Cultura, além de executar a conservação dos bens culturais do município, promover políticas voltadas à criação de projetos que busquem recursos para a difusão cultural no município, além de organizar eventos e celebrações com enfoque a cultura.

1.3 Definição do problema

Com a preocupação da correta aplicação dos recursos públicos, a sociedade cobra pela busca de formas de medir custos mais apropriadamente, visando um conhecimento público de como foi executado tal projeto, e qual o seu real custo-benefício para o contribuinte, já que os recursos são escassos e precisam ser aplicados para o bem comum, com racionalidade.

A necessidade constante de redução dos custos públicos, aliadas a uma busca maior pelo uso de serviços públicos pela comunidade e ainda a exigência de uma melhor qualidade nesses, faz com que os governos públicos tenham uma melhor atenção com a utilização dos recursos disponíveis.

Pensando que a redução de custos não pode interferir na qualidade dos serviços prestados, se faz necessário identificar os gastos supérfluos que podem ser facilmente extinguidos, em detrimento de um serviço de qualidade.

Portanto, devido à extrema dificuldade de se obter recursos nas esferas públicas, visto que a arrecadação de receitas está nos seus limites, e segundo a Lei

Complementar nº 101 denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal, e as novas Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas para o setor público, os entes públicos precisam dar ênfase no controle dos gastos, mensurando-os e os controlando para que os mesmos sejam aplicados em maior benefício da comunidade.

Sendo assim, com a diversidade de produtos, serviços e atividades hoje prestadas e desempenhadas pela complexa máquina pública, estes podem ser mais transparentes, e com o desenvolvimento da gestão de custos, estes podem aprimorar os serviços essenciais prestados a comunidade.

Baseado nos pontos levantados questiona-se: De que forma a gestão de custos baseado no custeio ABC, pode contribuir com a administração pública diante da gestão dos recursos apropriados a cada atividade na busca da sua melhor utilização e da transparência?

1.4 Objetivos

Os objetivos deste estudo estão sob duplo enfoque: objetivo geral e objetivos específicos.

1.4.1 Objetivo geral

Aplicar o sistema de custeio ABC na atividade pública, especificamente na coordenadoria especial de cultura, que subsidie com informações gerenciais a administração pública diante do gerenciamento e da transparência da mesma.

1.4.2 Objetivos específicos

- Efetuar o levantamento bibliográfico referente à gestão de custos, especificamente o método de custeio ABC - Custeio Baseado por Atividades,
- Descrever como são desenvolvidas as atividades da Coordenadoria,
- Identificar os principais gastos anuais da coordenadoria;
- Apurar o custo total das atividades baseadas no método de custeio ABC;
- Levantar informações que subsidie a gestão pública na tomada de decisão.

1.5 Justificativa

A realização deste estudo tem como objetivo demonstrar aos gestores públicos que um bom gerenciamento baseado na aplicação da contabilidade de custos, transformando-a em informações confiáveis, utilizando estas informações para a tomada de decisões presentes e futuras, bem como, usá-las para desenvolver ou rever o planejamento estratégicos de curto e longo prazo, tendem a dar maior visibilidade da utilização e transparência dos recursos públicos.

Para a prefeitura, este estudo pode servir como um instrumento de análise e revisão das suas formas atuais de calculo dos seus custos, verificação das atuais estratégias de mensuração, e um importante instrumento para fornecer informações aos seus gestores à tomada de decisões sobre a utilização destes recursos, mostrando os reflexos dos investimentos, podendo assim rever estratégias e maximizar os esforços para aumentar o retorno para o contribuinte e para a sociedade.

Para a Universidade, em especial para os estudantes de Ciências Contábeis, e as especializações voltadas para a área contábil e afins, o presente trabalho pode servir como fonte de pesquisa e aprofundamento dos conhecimentos na área de Gestão de Custos na Esfera Pública.

Para mim, enquanto pós-graduando, este trabalho possibilitou a aplicação dos estudos realizados em sala de aula a vivencia prática, com enorme contribuição para o aprendizado e o meu fortalecimento profissional.

.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para realização de um bom trabalho prático, buscou-se realizar uma revisão da literatura que ofereça fundamentos teóricos para o entendimento da Contabilidade de Custos. É com esse propósito que foram estudadas diversas publicações de autores das áreas de Administração, Contabilidade e Legislação, obras voltadas para a área pública, especialmente a gestão de custos e o método de custeio ABC.

2.1 Contabilidade

À Contabilidade cabe a função de registrar, classificar, demonstrar, auditar todos os fenômenos que ocorrem nos patrimônios das entidades. É um ramo bastante complexo do conhecimento humano e que está inserido no dia-a-dia da sociedade, sendo assim a Contabilidade é a ciência que propicia aos seus usuários, informações a respeito do desempenho, evolução, risco e oportunidades do patrimônio de uma entidade, o qual fornece o máximo de informações necessárias para a tomada de decisão. De acordo com Basso (2000, p. 19) conceitua como:

Entendemos que Contabilidade, como conjunto ordenado de conhecimento, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativos (monetários) e qualitativos (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especificamente de natureza econômico-financeira.

Nesta linha de pensamento, Lopes de Sá (2002, p. 46) define a Contabilidade da seguinte forma. “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais.”

Contabilidade é uma ciência social, pois possuindo objeto e finalidades definidos, utiliza-se de técnicas específicas para cumprir com suas finalidades, alicerçando-se nas Normas e Princípios de Contabilidade.

2.2. Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é definida como sendo um ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, das ocorrências da fazenda pública e do patrimônio público.

A Contabilidade Pública seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo Kohama (1998, p.50), “Contabilidade Pública, como uma das divisões da Ciência Contábil, obviamente, recebeu conceituações diversas dessas mesmas escolas; entretanto possuidora de características especiais, que devem ser observadas e controladas”.

Assim Kohama (1998, p.50) a conceitua como: “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Ainda segundo Andrade (2002, p.27) contabilidade publica pode ser entendida da seguinte forma:

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Em geral, a contabilidade pode ser vista como o registro numérico das transações econômicas e financeiras de qualquer pessoa, física ou jurídica, detentoras de um patrimônio e responsável por seus atos.

Então o seu alvo está relacionado ao controle dos recursos públicos, sendo relevante então o balanço de resultados, que trata da despesa e das receitas de como elas são arrecadadas e como elas são gastos.

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, lavra a execução

orçamentária da receita e da despesa, mostra as variações patrimoniais, os fatos contábeis modificativos, permutativos e mistos.

A resolução CFC Nº. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 descreve a Contabilidade aplicada ao Setor Público como:

O ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

2.2.1 Aplicabilidade

Segundo a resolução CFC Nº. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 a aplicabilidade da Contabilidade Pública é definido como:

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

2.2.2 Atuação

A resolução CFC Nº. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 a atuação da Contabilidade Pública é definido como:

Para efeito desta Norma, entende-se por:

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação,

registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

2.2.3 Serviços Públicos

Os serviços públicos são todos os serviços prestados direta ou indiretamente a população pelos órgãos públicos ou por estatais.

Conforme Andrade (2002, p.35) “podem-se conceituar serviços públicos como todo serviço prestado pela Administração, direta ou indireta, ou por seus delgados, sob normas e controles estatais, para satisfazer a necessidades essenciais ou secundarias da coletividade”.

Ainda segundo Andrade (2002 p. 36) os serviços públicos podem ser divididos em essenciais e não essenciais:

- a) Essenciais: são os considerados por lei ou por força de sua própria natureza como de necessidade pública ou de execução privativa da Administração Pública;
- b) Não essenciais: os assim considerados por lei ou os que, pela própria natureza, são havidos como de utilidade pública, cuja execução é facultada aos particulares, por não configurarem serviços de execução privada do Estado.

Sendo então, os serviços públicos devem satisfazer a coletividade, esses podem ser serviços como de utilidade pública, como por exemplo, a construção de uma escola, rua, ponte dentre outros, ou como serviços que ajudem a população através do assistencialismo social, ofertando moradia, alimentação vestuário, ou ainda de saúde coletiva, ou prevenção, ou seja, são os serviços prestados ao coletivo como contrapartida pela arrecadação de impostos.

2.2.4 Controle Interno

O Controle Interno no setor público é fundamental para o gestor ter o conhecimento do que está acontecendo na Administração Pública, este controle deve ser capaz de produzir análises de como está sendo a execução dos programas.

De acordo com a concepção formulada pelos artigos 70 e 74 da Constituição Federal, controle interno abrange:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

(...)

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

Segundo Siqueira, *apud* Calixto (2005, p.69), quanto à necessidade de controle interno nas organizações:

Representar, dentro do Poder Executivo, uma entidade do Poder Executivo independente no Poder Executivo, capaz de levar, à sociedade, informações daquilo que está ocorrendo, inclusive daquilo que está errado. Esse trabalho é novo na área e exige um jogo de cintura muito grande para levar à sociedade informações do controle, porque é ela que paga, através dos tributos, os salários de seus integrantes. Ou seja, se o governo não tem estrutura para fazer uma boa gestão, não deveria gerir dinheiro do contribuinte. Não se deve dar dinheiro a quem não tem capacidade, porque o resultado certamente será negativo. A Secretaria Federal de Controle deve buscar, junto à sociedade organizada, um elo de ligação entre o governo e o cidadão servindo como intermediário entre quem paga e quem administra os gastos públicos

Segundo Reis, *apud* Peixe (2008, p 102) o controle interno compreende:

O plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas

operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis.

A resolução CFC Nº. 1.135/08 NBC T 16.8 – Descreve as Definições e a Abrangência do Controle Interno no Setor Público:

DEFINIÇÕES

2. O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

- (a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- (c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;
- (d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- (e) garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis;
- (f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- (g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- (h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;
- (i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

ABRANGÊNCIA

3. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público.
- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

4. O Controle Interno será racionalizado mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação.

O Sistema de Controle Interno contribui para que haja uma eficiente execução das propostas de governo, diminuindo os riscos inerentes ao desvio de recursos e a aplicação irregular de dinheiro público.

2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi desenhada para que através de um sistema integrado aos três níveis de governo, individualizando responsabilidade de cada poder e de seus titulares no exercício da administração pública direta ou

indireta, esse sistema inclui mecanismos tácitos de disciplina e implementação das medidas de transparência da Gestão Fiscal. Nesta Lei há mecanismos implícitos de sanções, ou seja, penalidades ao gestor, que podem ocorrer no decorrer do processo, sendo assim a maioria das sanções contidas na Lei são automáticas.

Com a implantação dessa Lei, criou-se um novo subsistema de Custos voltados para a contabilidade pública, a Lei de Responsabilidades Fiscais dá destaque ao controle de custos, no seu Artigo 4, I, alínea “e” e Artigo 50, parágrafo 3º, nos que indicam que :

Art. 40 A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- c) (VETADO)
- d) (VETADO)
- e) **normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;**
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Lei de Responsabilidades Fiscais transcrita anteriormente indica que a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) deve conter normas relativas ao controle de custos:

Segundo Slomski (2005, p.45) a Lei de Diretrizes Orçamentárias se explica da seguinte forma:

Com base no Plano Plurianual, o governo escreverá para o Poder Legislativo o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal (estadual, distrital e ou municipal), incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.

A Lei que instituiu o Plano Plurianual definiu programas, objetivos e metas para o quadriênio, cabendo, desta forma, à LDO definir com base no PPA, quais serão as metas que serão desenvolvidas no exercício financeiro subsequente...

2.4 Contabilidade de Custos

A seguir são apresentados alguns conceitos básicos de contabilidade de custos, para poder produzir um melhor entendimento nessa área.

Conforme Bornia (2010, p.11) o surgimento da Contabilidade de Custos se da:

A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Antes disso, os artigos normalmente eram produzidos por artesãos que, via de regra, não constituíam pessoas jurídicas, e praticamente só existiam empresas comerciais, as quais utilizavam contabilidade financeira basicamente para avaliação do patrimônio e apuração do resultado do período.

A origem e evolução da contabilidade de custos pode ser entendida conforme descrita na sequência:

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente as suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova

vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial [...] (MARTINS, 2008, p.23).

Segundo Berti (2009 p.20) “custo é o consumo de bens e serviços, empregados na produção de outros bens e serviços. Consumo esse é representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos”.

Ainda segundo Leone (2008 p.21) “A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos”

Para um melhor entendimento Leone demonstra através de uma figura esse processo:

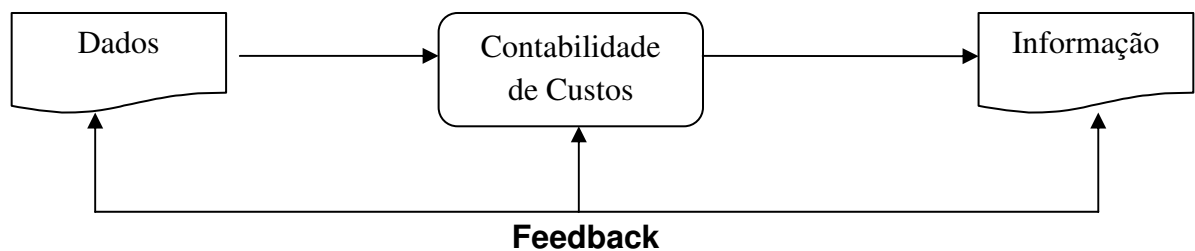


Figura 1: Contabilidade de Custos: como um centro processador de informação.

Fonte: Leone (2008, p.21)

Ou seja, a contabilidade de custos recebe as informações, trabalha em cima delas, traduzem elas para elementos que possam ser avaliados pelos níveis gerencias da empresa, esses dados contribuem para que se possam tomar decisões mais corretas sobre produtos ou serviços que a entidade produza.

2.4.1 Contabilidade de Custos na Esfera Pública

O modelo de Gestão do Estado, previsto constitucionalmente, cria as condições para se utilizar os conceitos da contabilidade de custos, como um dos critérios de avaliação de desempenho, pois contabilidade de custos é um sistema de

mensuração, onde relaciona insumos (material, pessoal, instalações, etc) com resultados ou benefícios atingidos. A introdução dessa nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos associa uma das fases efetivas para a alteração de modelos atualmente existentes sobre a função e importância do setor público como agente propulsor de geração de ação no uso de recursos públicos que são escassos. Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de subsídios gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.

Quadro 4: Necessidades gerenciais do setor público.

Função Social	Necessidades Gerenciais
Orçamento	As informações de custos podem auxiliar a decisão de alocação de recursos entre varias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
Redução e Controle de Custos	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
Ajuste de Preços e Tarifas	Auxiliam no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais.
Avaliação de Desempenho	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado.
Avaliação de Programas	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses.
Outras Decisões Econômicas	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: Dias et all (2009, p.380)

Sendo assim com a ausência de um sistema de custos na Administração Publica esta fica sem poder avaliar a utilização dos seus recursos alocados, e sem poder avaliar os resultados que foram atingidos com esses recursos.

O autor Slomski (2005, p.55) descreve a evolução da contabilidade de custos na esfera pública:

A contabilidade é um conhecimento milenar. Contudo, a Contabilidade de Custos é um conhecimento relativamente recente, tendo seu início com a Revolução Industrial. Entretanto, sua aplicação na administração pública é um assunto novo e encontra-se, ainda, em sua fase “embrionária”. No Brasil, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000) este tema torna-se relevante, assim, desperta o interesse de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e gestores públicos.

2.4.1.1 Conceito

Segundo Slomski (2003, p.376) contabilidade de custos na esfera pública tem o seguinte conceito:

Com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e ou privatização das coisas pública, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e ou privatizar serviços. Dessa forma, conceitua-se custo como todo o sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços.

Ainda segundo Slomski (2005, p. 55) torna-se importante definir alguns conceitos que dão sustentação a contabilidade de custos.

- Custo – consumo de recursos (ativos) na produção de produtos ou serviços;
- Despesa – consumo de recursos (ativos) na obtenção de receitas;
- Investimento – consumo de recursos (ativos) na aquisição e/ou construção de bens que produzirão benefícios em exercícios seguintes;
- Perda – consumo de recursos (ativo) de maneira involuntária e não prevista.

2.4.1.2 Classificação de Custos

Como grande parte, ou quase todos os gestores públicos não empregam informações do custo da oferta de bens e serviços das entidades públicas na sua administração, de modo geral, concretizam o planejamento de suas atividades com base nos cálculos de sua arrecadação e os executam, alheio a um controle eficaz dos custos incididos no financiamento de seus atos.

Então para um melhor entendimento de custos Bornia (2010, p.18) “primeiramente, vamos diferenciar os custos totais dos custos unitários. O custo total

é o montante despendido no período para se fabricarem todos os produtos, enquanto que o custo unitário é o custo para se fabricar uma unidade do produto.”.

Nesse sentido o mesmo autor descreve que “a classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-os em custos fixos e variáveis”.

Custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como os salários do gerente, por exemplo;
Custos variáveis, ao contrário, estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividades da empresa, tais como os custos de matéria-prima, (BORNIA, 2010, p.20).

De acordo com Koliver (2010, p. 67) pode-se definir Custos Fixos como “são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade”.

Ainda segundo o mesmo autor, os custos variáveis “estão relacionados como os portadores finais dos custos, particularmente considerados, ou seja, somente existem quando se produz algum produto ou serviço” [...].

Nesta linha Bornia (2010, p 21) ainda pode-se classificar os custos de acordo com a facilidade de alocação:

Outra classificação bastante importante para as tomadas de decisões é a separação dos custos em direto e indireto, de acordo com a facilidade de identificação dos mesmos com outro objeto.
Custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.) Exemplos de custos diretos em relação aos produtos são a matéria-prima e a mão de obra direta.
Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocação para isso. Exemplos de custos indiretos em relação aos produtos são a mão-de-obra indireta e o aluguel. As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios. A problemática da alocação dos custos indiretos aos produtos e análise dos mesmos dá origem ao que vamos denominar de métodos de custeio.

Segundo Slomski (2005, p. 62) explica um pouco mais sobre custos diretos e indiretos:

São Custos Diretos todos os custos de produção identificáveis aos produtos e serviços sem qualquer método de atribuição de custos, ou seja, são os custos que podem ser vistos ou observados no processo de produção.

São Custos Indiretos todos os custos que, embora façam parte do processo de produção ou serviço, não são identificáveis diretamente e, desta forma, faz-se necessário algum método de atribuição desses custos aos produtos ou serviços.

2.4.1.3 Custo com Depreciação no Setor Público

Depreciação é um fenômeno contábil que expressa à perda de valor que os bens imobilizados de utilização sofrem por força do tempo.

Segundo Koliver (2010, p.162) a representatividade da depreciação é:

Em termos econômicos, a perda de valor dos bens materiais integrantes do ativo imobilizado de uma entidade. Já na visão puramente financeira, o processo de transferência de valores do imobilizado para o ativo circulante, até o disponível, desde que a receita gerada pelos produtos ou serviços que a causaram, permita a sua recuperação integral. Contabilmente, parte das depreciações, daquela derivada do ato de produzir ou fabricar, faz obrigatoriamente parte dos agregados de custo que são os estoques de produtos ou serviços, em andamento ou prontos.

Ainda Koliver (2010) descreve as causas das depreciações como:

- Causas físicas; e
 - Causas econômicas.
- Entre as causas físicas contamos, especialmente:
- O desgaste pelo uso;
 - A ação de elementos naturais; e
 - Acidentes.
- Já nas causas econômicas devemos diferenciar entre:
- Obsolescência técnica; e
 - Obsolescência mercadológica.

Diante de um contexto de harmonização internacional das normas contábeis com aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

A resolução CFC Nº. 1.136/08 Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

- (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- (c) a obsolescência tecnológica;
- (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

- (a) o método das quotas constantes;
- (b) o método das somas dos dígitos;
- (c) o método das unidades produzidas.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

DIVULGAÇÃO DA DEPRECIÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Esta norma institui critérios e métodos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9, descreve que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser verificado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Traz ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, no final de cada exercício.

Esse novo padrão proporciona maior visibilidade à situação patrimonial da União, Estados e Municípios, pois os ativos, em muitas ocasiões estão registrados por valores irrisórios, agora passarão a ser contabilizados por um valor mais associado da realidade.

No município em estudo, como em vários outros, não aplicam a depreciação, a qual será obrigatória a partir de 2012, ou seja, terá que ser calculada e para isso é preciso fazer uma avaliação de todos os bens para estimar o seu valor real.

2.4.1.4 Custos com Pessoal

Segundo Slomski (2005, p.50) classifica recursos humanos como:

Pensar em gestão da coisa pública é sinônimo de pensar em pessoas, em servidores, em profissionais de alto padrão, em suma, "recursos humanos"; este recurso está para a administração pública como os números arábicos estão para a contabilidade e para o desenvolvimento da humanidade. Para o gestor público ter sucesso é preciso que ele conheça quem são quantos são, quais são suas habilidades e quais são suas aspirações em relação ao ente para o qual trabalha e dedica seu tempo e seus pensamentos.

Nesse sentido a Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, dentre elas na Seção II; das Despesas com Pessoal, regula os somatórios total dos gastos com o pessoal (ativo, inativos, pensionistas, mandatos eletivos, cargos, funções, empregos e terceirizações), limitando-a em percentuais referentes à receita corrente líquida; abaixo o Art. 18 e 19 da referida Lei.

Seção II

Das Despesas com Pessoal

Subseção I

Definições e Limites

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

- I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;
- II - relativas a incentivos à demissão voluntária;
- III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;
- IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;
- V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional no 19;
- VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

2.4.1.4.1 Plano de classificação de cargos de provimento efetivo dos servidores públicos municipais, padrões, funções gratificadas, respectivos valores.

A Lei Ordinária de Ijuí-RS, nº 2675 de 05/09/1991 cria o Plano de Classificação de Cargos de Provimento Efetivo dos Servidores Municipais, Padrões, Funções Gratificadas. Nesse sentido o Art. 3º a estruturação dos cargos conforme abaixo:

Art. 3º - Para fazer frente à estrutura administrativa da Prefeitura Municipal, o Quadro de Cargos de Provimento Efetivo é estruturado em grupos, conforme a natureza das respectivas atribuições.

Parágrafo Único - Os grupos de que trata o caput do artigo são integrados pelas seguintes atividades:

I - GRUPO ADMINISTRAÇÃO GERAL: atividades de apoio às áreas de tributação, arrecadação, à pesquisa, planejamento, orientação e coordenação e à administração técnica.

II - GRUPO ARTÍFICE: atividades artesanais ou que exijam habilidade manual especializada.

III - GRUPO ATIVIDADES COMPLEMENTARES: atividades de apoio e serviços gerais.

IV - GRUPO COMUNICAÇÃO E DIVULGAÇÃO: atividades de apoio às áreas de comunicação e divulgação;

V - GRUPO EDUCAÇÃO: atividades do magistério, pesquisa, esporte, lazer, divulgação da cultura e apoio à área educacional.

VI - GRUPO FISCALIZAÇÃO E VIGILÂNCIA: atividades de vigilância e de controle do cumprimento da legislação pertinente à respectiva área.

VII - GRUPO DE OBRAS: atividades de apoio aos serviços de obras, arquitetura, engenharia e atividades afins.

VIII - GRUPO SAÚDE E ASSISTÊNCIA: atividades de apoio a área da saúde e assistência médico-social e outras atividades.

IX - GRUPO TÉCNICO-CIENTÍFICO: atividades de natureza técnico-científico, para cujo exercício é exigido curso superior;

X - GRUPO TÉCNICO PROFISSIONAL: atividades de natureza técnico-profissional, para cujo exercício é exigido curso de grau médio e habilitação legal equivalente;

2.4.1.4.2 Regime jurídico dos servidores públicos da administração direta, autárquica e fundacional do município de Ijuí

A Lei Ordinária de Ijuí-RS, nº 3871 de 19/11/2001 cria o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Municipais, da Administração Direta, bem como das Autarquias e Fundações Públicas do Município de Ijuí e definindo como Estatutário o regime, sendo que qualquer Cargo Público é o criado em lei, em número certo, com denominação própria, remunerado pelos cofres públicos municipais.

Os Cargos de Provimento Efetivo da Administração Direta, das Autarquias e Fundações Públicas, são organizados e providos em Planos de Carreira específicos.

As promoções obedecerão às regras estabelecidas na lei que dispuser sobre os planos de carreira dos servidores municipais.

O servidor terá direito a repouso remunerado, em 02 (dois) dias da semana, preferencialmente aos sábados e domingos, bem como nos dias feriados civis e religiosos, sendo que a remuneração de cada dia de repouso corresponderá a 01(um) dia normal de trabalho.

Nenhum servidor poderá perceber mensalmente, a título de remuneração ou subsídio, importância maior do que a fixada como limite pela Constituição Federal, e sua interpretação, segundo o Supremo Tribunal Federal.

No Art. 66 desta lei tratam das vantagens como:

Art. 66 - Além do vencimento, poderão ser pagas ao servidor as seguintes vantagens:

I - Indenização;

II - Avanços;

III - Gratificações adicionais;

IV - Auxílio para diferença de caixa;

V - Auxílios pecuniários.

§ 1º - As indenizações e os auxílios não se incorporarão ao vencimento ou provento, para qualquer efeito.

§ 2º - As gratificações, os adicionais e os avanços somente se incorporam ao vencimento ou provento, nos casos e condições indicados em lei.

Nesse mesmo sentido o Art. 68. Trata das indenizações que podem ser pagas:

Art. 68 - Constituem indenizações ao servidor:

I - ajuda de custo;

II - diárias;

III - transporte.

O Art. 79 – Fala que o Auxílio Alimentação será devido ao servidor ativo, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

O Art. 83 traz as gratificações adicionais:

Art. 83 - Além do vencimento e das vantagens previstas nesta lei, serão deferidas aos servidores as seguintes gratificações e adicionais:

- I - gratificação pelo exercício de função de direção chefia assessoramento ou assistência;
- II - 13º (décimo terceiro) salário;
- III - adicional pelo exercício de atividades em condições penosas, insalubres ou perigosas;
- IV - adicional pela prestação de serviço extraordinário;
- V - adicional de "sobreaviso";
- VI - adicional de férias;
- VII - adicional noturno;
- VIII - avanços trienais;
- IX - adicional por tempo de serviço;
- X - hora máquina;
- XI - gratificação por produtividade.

2.4.1.4.3 Regime de previdência social dos servidores públicos do município de Ijuí

Criado com a finalidade de assegurar, mediante contribuição, aos seus beneficiários os meios de subsistência nos eventos de incapacidade, velhice, inatividade e falecimento.

O Previjui foi criado através da Lei Municipal N.º 3.862, de 17 de outubro de 2001, e reestruturado através da Lei Ordinária nº 5.436 de 05/05/2011 de filiação obrigatória, será mantido pelo Município, por seus Poderes, pelas autarquias e fundações municipais e pelos seus segurados ativos.

Seção I

Dos Segurados

Art. 4º - São Segurados do RPPS:

I – O servidor público municipal titular de cargo efetivo dos órgãos dos Poderes Executivos e Legislativo, suas autarquias, fundações públicas e;

§ 1º Fica excluído do disposto no caput o servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em Lei de livre nomeação e exoneração, o contratado por prazo determinado para atender necessidade temporária de excepcional interesse público, e o ocupante de emprego público.

§ 2º O segurado aposentado que exerça ou venha a exercer cargo em comissão, cargo temporário, emprego público ou mandato eletivo, vincula-se obrigatoriamente, ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

§ 3º Na hipótese de licita acumulação remunerada e cargo efetivo, o servidor mencionara neste artigo será segurado obrigatório do RPPS em relação a cada um dos cargos ocupados.

§ 4º O servidor titular de cargo efetivo, amparado por RPPS, que se afastar do cargo efetivo quando nomeado para exercício de cargo em comissão, continuará vinculado exclusivamente a esse regime previdenciário, não sendo devidas contribuições ao RGPS sobre a remuneração

correspondente ao cargo em comissão, sendo-lhe facultado optar por recolher sobre essa parcela ao RPPS, conforme previsto no Art. 16, § 1º.

§ 5º Quando houver acumulação de cargo efetivo e cargo em comissão, com exercício concomitante e compatibilidade de horários, haverá o vínculo e o recolhimento ao RPPS, pelo cargo efetivo e, ao RPPS, pelo cargo em comissão.

Seção I

Das Fontes de Financiamento e dos Limites de Contribuição

Art. 12. São fontes de financiamento do plano de custeio do RPPS as seguintes receitas:

I – o produto de arrecadação referente às contribuições de caráter compulsório dos servidores ativos de qualquer dos Poderes do Município, suas autarquias e fundações, na razão de 11% (onze por cento) sobre a remuneração de contribuinte.

III – o produto da arrecadação da contribuição do Município – Administração Centralizada, Câmara de Vereadores, Autarquias e Fundações Públicas, equivalente a 11,07% (onze inteiros e sete centésimos por cento), sobre o valor da remuneração de contribuição paga aos servidores ativos;

§ 2º O passivo atuarial será amortizado no curso de 35 (trinta e cinco) anos, a contar da publicação desta Lei, a uma taxa suplementar inicial de 18,43% (dezoito inteiros e quarenta e três por cento), no ano de 2011 e para os próximos 10 (dez) anos, sofrerá um acréscimo de 2,10 (dois inteiros e dez centésimos por cento), revista anualmente, quando da reavaliação atuarial em função do novo déficit da seguinte forma:

Plano de Amortização:

Ano	Alíquota Suplementar
2011	18,43%
2012	20,53
2013	22,63
2014	24,73
2015	26,84
2016	28,94
2017	31,04
2018	33,14
2019	35,24
2020 até 2036	37,34

2.4.1.5. Controle de Estoques

LEI Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, refere-se da seguinte forma em relação à avaliação de estoque:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Nesse sentido Iudícibus et al (2003, p.117) definem almoxarifado como:

A conta de Almoxarifado varia muito de uma empresa para outra, em função de suas peculiaridades e necessidades. Todavia, engloba todos os itens de estoques de consumo geral, podendo incluir produtos de alimentação de pessoal, materiais de escritório, peças em geral e uma variedade de itens.

A resolução CFC Nº. 1.137/08 Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, da seguinte forma:

ESTOQUES

13. Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.

14. Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.

15. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado,

16. O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado.

17. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

18. Os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

19. Relativamente às situações previstas nos itens 13 a 18 desta Norma, as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de resultado.

20. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

(a) que a atividade seja primária;

(b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

Quando aborda a avaliação dos estoques de almoxarifado, a norma situa para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBC T 16.10 nos itens de 13 á 20, adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

Então segundo Souza (2002, p. 166), pode-se definir custo médio ponderado como:

Um método que considera como custo das mercadorias vendidas a média ponderada móvel dos valores de aquisição. De acordo com esse método, o custo das vendas é alterado a cada nova aquisição com preço diferente do preço médio registrado na ficha de controle de estoque.

Ainda segundo Azevedo (2010, p. 153) pelos critérios do Custo Médio Ponderados pode-se dizer que:

O custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Nesse sentido, conclui-se que o controle de estoques de almoxarifado num ente público obedeceu às regras estabelecidas na Lei e na NBC T, usando o preço médio de aquisição, cada entrada de material com preço diferente será feito o ajustamento de valor do estoque.

2.4.1.6 Método de Custeio

Segundo Slomski (2003, p.376) conceitua métodos de custeio e os descreve:

Por métodos de custeio entende-se a forma de atribuição de custo a determinado produto ou serviço. Custear é o processo de atribuir custos ao produto ou serviço. Na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja despesa corrente ou despesa de capita; no entanto, quando as entidades quiserem proceder ao cálculo do custo, faz-se necessária a identificação do consumo do ativo para que se proceda a mensuração dos custos da produção dos produtos e serviços por elas produzidos e, com os ativos consumidos identificados, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

Os principais métodos de custeio são

- a) O Método de Custeio por Absorção;
- b) O Método de Custeio Variável ou Direto;
- c) O Método de Custeio Baseado em Atividades;
- d) O Método de Custeio Padrão.

Na sequência são abordados os Métodos de Custeio por Absorção e o Método de Custeio Baseado em Atividades que são os mais indicados para uso na contabilidade de custos na esfera pública.

2.4.1.6.1 Método de Custeio por Absorção

Este custeio é aquele que absorve todos os custos diretos ou indiretos e os coloca em todos os produtos e serviços produzidos ou prestados sob forma de absorção. O autor Slomski (2005, p 62.) descreve o método como:

É aquele que absorve todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo. Desta forma, todo o custo de produção do período será alocado aos produtos ou serviços produzidos.

São custos diretos todos os custos de produção identificáveis aos produtos e serviços sem qualquer método de atribuição de custo, ou seja, são os custos que podem ser vistos ou observados no processo de produção.

São custos indiretos todos os custos que, embora façam parte do processo de produção dos produtos ou serviços, não são identificáveis diretamente e, desta forma, faz-se necessário algum método de atribuição desses custos aos produtos ou serviço.

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

Este sistema de custeio é condenado pelos críticos, pois os mesmo é arbitrário no rateio dos custos indiretos, pois não são identificados corretamente os custos a serem impostos aos produtos ou serviços. A figura seguinte mostra como funciona o Custeio por Absorção.

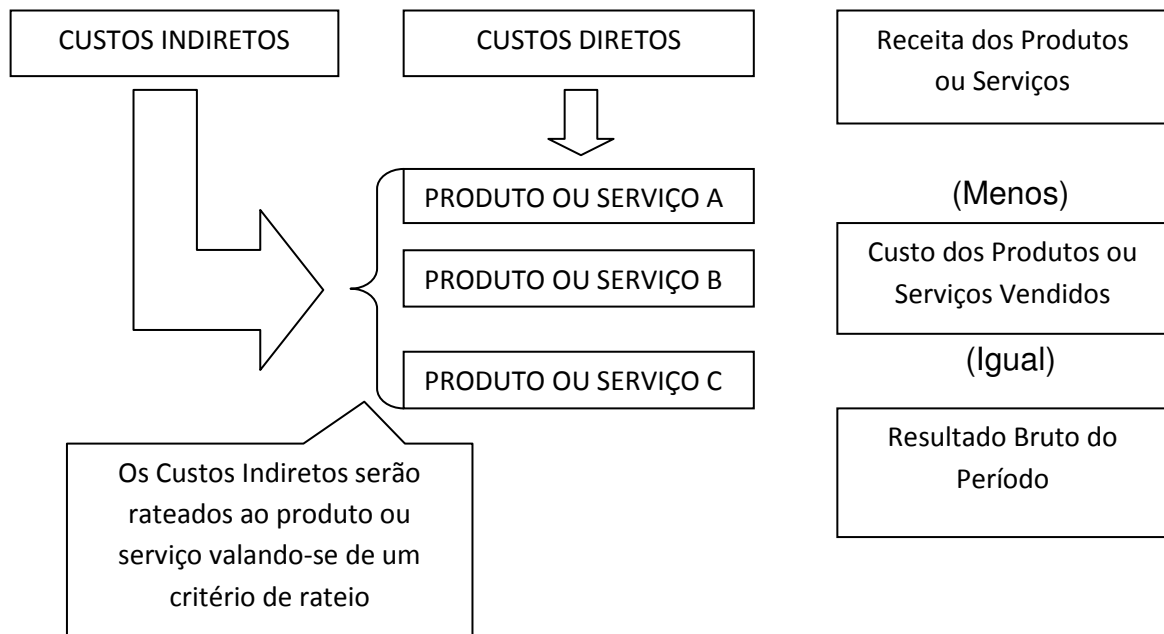


Figura 2: Custeio por Absorção

Fonte: Slomski (2005 p.63)

2.4.1.6.2 Método de Custeio Baseado em Atividades - ABC

O sistema de custeio ABC, da sigla em Inglês, *Activity Based Costing*, significa Custeio Baseado em Atividades. Corresponde a um processo desenvolvido para facilitar a apreciação estratégica de custos que correlaciona todas as atividades com qualquer uso de recursos. É uma forma de custeio mais aberta e que visa principalmente extinguir qualquer rateio. A base coerente do custeio ABC parte da ideia de que os custos e despesas de uma organização podem ser impostos especificamente a uma determinada atividade, pois são elas que consomem recursos durante a sua efetivação. Sendo assim, atividades ocorrem tanto para que produtos sejam produzidos como serviços sejam prestados.

Neste sentido Bornia (2010, p.114) classifica as etapas do ABC:

Considerando a ótica do método (alocação dos custos aos produtos), o ABC pode ser entendido como um método RKW com centros de custos mais detalhados. Assim, podemos, simplesmente, fixar quatro fases para cálculo dos custos dos produtos pelo ABC:

1. Mapeamento das atividades;

2. Distribuição dos custos às atividades;
3. Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Distribuição dos custos dos produtos

Para um melhor entendimento das etapas, Bornia (2010, p.114) as conceitua da seguinte maneira:

Mapeamento das Atividades:

A primeira etapa do ABC é um dos pontos cruciais para uma boa implementação do sistema. A organização deve ser modelada em atividades, as quais, encadeadas, formam os processos. Essa visão de processo, ou visão horizontal, talvez seja a maior diferença entre ABC e os métodos tradicionais, pois facilita o apoio a ação de melhoria da empresa.[...]

Distribuição dos Custos às Atividades:

O Calculo dos custos das atividades corresponde à distribuição primaria do método dos centros de custos. O critério para essa distribuição é o mesmo do outro método: a distribuição dos custos deve representar o consumo d insumos pelas atividades da melhor maneira. [...]

Distribuição Secundaria:

Uma das diferenças entre o ABC e o RKW é que o ABC procura alocar os custos das atividades aos produtos sem a redistribuição secundaria. Algumas atividades, como o PCP (planejamento e controle de produção) e a administração de materiais, têm seus custos alocados diretamente aos produtos no ABC, [...]

Calculo dos custos dos produtos:

Para a distribuição dos custos das atividades aos produtos, o ABC utiliza o conceito de direcionadores de custo, os quais podem ser definidos como aquelas transações que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades.

De acordo com Berti (2009, p.76) as vantagens para uso do método de custeio ABC são:

O método de custeio por atividade tem como principal função distribuir de forma mais correta os custos indiretos e apresenta as seguintes vantagens:

- Permite um custeio de produtos (ou linha de produtos) mais preciso, especialmente quando o custo indireto que não variam com o volume são significativos ou quando há uma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa.
- É bastante flexível em sua aplicação. Através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes, etc.
- Fornece uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos a longo prazo, a qual é bastante relevante para o planejamento estratégico da empresa.
- Fornece medidas bastante relevantes das atividades da empresa, tanto financeira (taxas periódicas de consumo de recursos pelas atividades), como não financeiras (volume de direcionadores).
- Ajuda a identificação e a compreensão do comportamento do custo de uma empresa, ajudando, pois, a sua administração para alcançar a competitividade.

A ideia básica do modelo ABC é a assimilação precisa de quais atividades agregam valor ao produto ou ao serviço e, portanto, quanto elas colaboram para a concretização dos mesmos. As apropriações serão feitas através de rotinas ou tarefas onde se possa identificar e quantificar os recursos gastados. O processo de identificação e quantificação acontece por meio dos Direcionadores de Custos.

Segundo Berti (2009, p. 74) “Direcionadores de Custos – eles representam os pontos de ligação ou “amarração” entre os recursos e os processos e/ou atividade. É através deles que os recursos são distribuídos ou alocados às atividades”.

A essência do Custeio ABC existe na informação precisa da metodologia de trabalho (de produção ou de prestação de serviços) a ser apurada. Será por meio dos elementos obtidos na definição desse processo que os direcionadores de custo serão decididos. O sistema de custo por atividades, ABC, enfoca e demonstra de forma ponderada e detalhada, a maneira como os custos, estão sendo ajustados, ou seja, como qualquer valor está sendo agregado.

Então Berti (2009, p.73) conceitua o método de custeio ABC como:

O ABC (*Activity Based Costing*) é um método de custeio que visa dar um tratamento nos custos indiretos tendo como base as atividades da empresa, independente de sua relação com volume.

O ABC é uma ferramenta de gestão de custos e que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos ou com os serviços, já o ABC não se aplica apenas nas empresas industriais e sim, em qualquer tipo de empresa que utilize a contabilidade de custos.

O Sistema de Custos Baseados nas Atividades é uma opção viável na área pública devido às particularidades de ampla inter-relação das atividades e rotinas executadas. É vantagem do sistema ABC, em relação aos demais modelos a de mostrar uma visão mais profunda das inter-relações, o que impede as distorções causadas por rateios dos recursos orçamentários sobre um item qualquer.

O custeio ABC, como todo método de custeio, necessita identificar antes as atividades que compõem o objeto do que se quer custear. Sendo possível com ele praticar o conceito da economicidade e, também, montar dados para outros

controles. Mesmo não sendo alvo da Administração Pública o lucro, o domínio da eficiência das atividades é de grande valor para atingir objetivos com maior eficácia.

Segundo Slomski (2005, p.85) o custeio mais indicado é o ABC conforme abaixo:

O custeio baseado em atividades, certamente, é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividade. Cabe ressaltar que é preciso fazer uma distinção entre atividades do orçamento programa com atividades do método de custeamento ABC. No orçamento, atividade é toda a ação permanente do governo e, no Método de Custeio ABC, atividade é toda a ação que consome recursos, sejam estes de projeto ou atividades.

A Figura a seguir demonstra que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas, sim as atividades, as ações desenvolvidas.

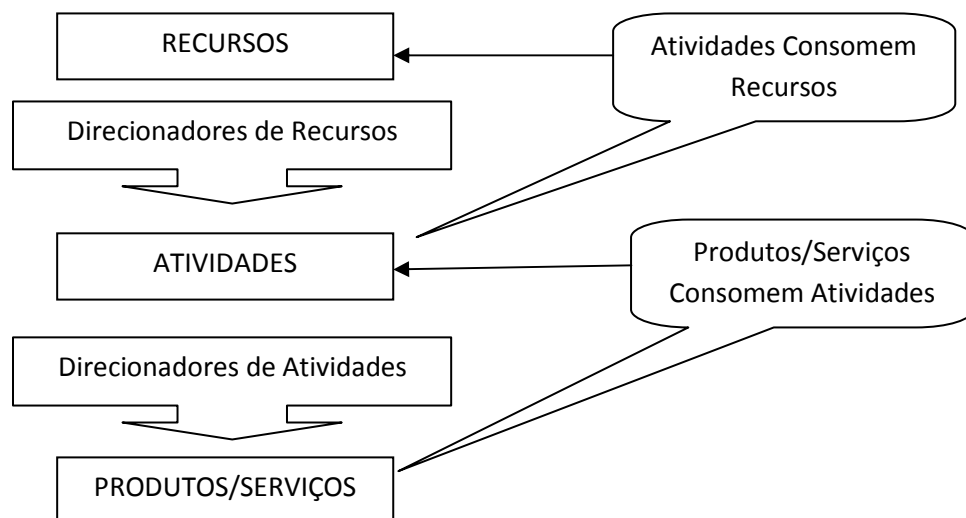


Figura 3: Método de Custeio ABC

Fonte: Slomski (2005 p. 85).

Está figura pode também ser lida de baixo para cima, ou seja, **produtos/serviços** consomem **atividades**, que consomem **recursos**. Ainda para um melhor entendimento da figura acima Slomski (2005, p. 86) descreve cada etapa:

Recursos: são todos aqueles ativos disponibilizados em período anteriores e não consumidos (Bens Moveis e Imóveis) e os recursos disponibilizados neste período (Receita Orçamentária)

Direcionadores de Recursos: na administração pública, são as diretrizes orçamentárias, determinadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Atividades: são as ações do governo para a produção de bens e serviços, que consumirão os recursos disponibilizados, seja em projeto, seja em atividades orçamentárias.

Direcionadores de Atividades: são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade.

Produtos ou Serviços: são o objeto da atividade, aquilo que elas produzem.

A literatura especializada evidencia que neste método de custeio faz-se a identificação dos recursos consumidos da seguinte forma:

- a) Por alocação direta, ou seja, todos os recursos identificáveis ao produto ou serviço deverão ser alocados diretamente;
- b) Por rastreamento, ou seja, faz-se necessário rastrear os custos consumidos pela atividade, porém de difícil identificação;
- c) Por rateio, sempre que não houver a possibilidade de se fazer nenhuma das alternativas anteriores.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é definida como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, sendo seu objetivo fundamental a descoberta de respostas para os problemas, mediante o emprego do procedimento científico.

Os procedimentos metodológicos que foram empregados para a realização deste trabalho de conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* em Controladoria e Gestão Empresarial, abrange a classificação do estudo, coleta de dados, análise e interpretação de dados que são abordados a seguir:

3.1 Classificação da Pesquisa

Das diferentes taxionomias de tipo de pesquisa e classificações científicas este estudo seguiu dois critérios básicos apresentados por Vergara (2009, p. 47) que são quanto aos fins e quanto aos meios.

3.1.1 Do ponto de Vista de sua Natureza

A pesquisa se enquadra em Aplicada, a qual “é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos, ou não. Tem, portanto, finalidade prática, ao contrário da pesquisa pura, motivada basicamente pela curiosidade intelectual do pesquisador” de acordo com Vergara (2009, p.43).

O estudo se caracteriza como aplicado, pois se baseou em documentos e informações dirigidas à solução de problemas específicos.

3.1.2 Do Ponto de Vista de seus Objetivos

Conforme a classificação realizada por Selltiz *et al. apud* Gil (1999, p.43), o presente trabalho classifica-se como Pesquisa Exploratória: conforme o autor, “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipótese pesquisáveis para estudos posteriores.”

Ainda a pesquisa se enquadra como descritiva que segundo Vergara (2009, p.47), “expõem características de determinada população ou fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação

3.1.3 Quanto a Forma de Abordagem do Problema

Segundo Beuren (2004, p.92) descreve que a abordagem pode ser quantitativa ou qualitativa, este estudo se classifica com a abordagem qualitativa que:

Na Contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

3.1.4 Do Ponto de Vista dos Procedimentos Técnicos

O trabalho em relação aos procedimentos técnicos, iniciou com a pesquisa bibliográfica, no que diz respeito à revisão bibliográfica que, conforme Gil (1999, p. 65), “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.” Será utilizado material disponibilizado na Internet.

Ainda utilizou-se no trabalho a pesquisa documental que segundo Gil (1999, p. 66), que se diferencia da pesquisa bibliográfica ao falar “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”

O trabalho também se classifica como estudo de caso que segundo Gil (1999, p. 72), “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

3.2 Plano de Coleta de Dados

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p.165), “Etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

A coleta dos dados corresponde à busca das informações necessárias para o desenvolvimento do relatório, foram desenvolvidas observações diretas, conversas e entrevistas informais com gestores e funcionários da prefeitura, verificações de documentação relevantes para a elaboração do processo de apuração do custo, visitas a espaços pertencentes à coordenadoria.

3.2.1 Instrumento de Coleta de Dados

Segundo Beuren (2004, p. 56) em relação à coleta de dados:

A pesquisa nas ciências sociais, de um modo geral e nas ciências contábeis, de modo particular, abrange um universo de elementos tão grande que se torna impossível considerá-los em sua totalidade. Deste modo, é muito frequente extrair uma amostra da população definida, para fins de coleta de dados. A seleção de uma pequena parte da população, denominada amostra, requer que sejam observados os preceitos da teoria da amostragem, a fim de que o plano amostral seja representativo e para que a pesquisa tenha validade científica.

“Em geral, opta-se entre as técnicas de entrevista e o questionário, que podem ser associados à observação, cuja decisão está fortemente atrelada ao problema formulado”, (BEUREN, 2004 p. 56).

3.3 Plano de Análise e Interpretação de Dados

De acordo com Gil (1999, p. 168) no que se refere a análise e interpretação dos dados:

Após a coleta de dados, a fase seguinte da pesquisa é a de análise e interpretação. Estes dois processos, apesar de conceitualmente distintos, aparecem sempre estreitamente relacionados. A análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação

tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outro conhecimento anteriormente obtido.

A análise e a interpretação dos dados ocorreram de forma qualitativa, não requerendo o uso de métodos e técnicas estatísticas. Foram examinados e analisados os procedimentos adotados pela prefeitura, as formas adotadas para a mensuração do custo, confirmando ou não o propósito da pesquisa e à questão formulada para esse estudo. Foram sistematizado ao final um sistema de custos proposto baseado no custeio ABC seguido das análises e considerações finais.

4. A APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES EM UMA COORDENADORIA DE UMA PREFEITURA MUNICIPAL: Estudo de Caso

Neste capítulo buscou-se descrever brevemente a estrutura do Município e a forma como são desenvolvidas as atividades na Coordenadoria de Cultura, aprofundando os estudos, apresentando seus custos e a partir desse procedimento expor os custos para a Coordenadoria de Cultura do Município de Ijuí que possa auxiliar no processo de gestão dos recursos e transparência na tomada de decisão.

Este estudo foi realizado com base no ano de 2010, e para isso, a Coordenadoria Especial de Cultura foi dividida em quatro atividades: Atividade de Serviços e Projetos Culturais, Atividade de Serviços de Apoio a Eventos e Entidades Culturais, Atividade Banda Municipal e Atividade de Biblioteca Municipal.

4.1 Histórico do Município

A Colônia de Ijuhy foi fundada em 19 de outubro de 1890, Ijuhy significa na língua guarany, "Rio das Águas Claras" ou "Rio das Águas Divinas". Recebeu imigrantes de várias nacionalidades, coordenada inicialmente pelo Diretor Augusto Pestana Ijuí teve grande impulso ao seu desenvolvimento quando, a partir de 1899, foi incentivado o assentamento de colonos com conhecimento de agricultura, principalmente de colônias mais antigas do Rio Grande do Sul.

Hoje, é conhecida por Terra das Culturas Diversificadas, Cidade Universitária, Colmeia do Trabalho, Terra das Fontes de Água Mineral e Portal das Missões. Localizada no Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, em um entroncamento rodoviário que é passagem obrigatória para o Mercosul e a 395 km da capital, Ijuí é uma cidade que possui expressão em nível estadual. Todas as suas potencialidades são expressas através de uma firme economia baseada no seu forte setor agropecuário, em seu comércio, indústrias e serviços; de seu ensino qualificado, conferido por escolas da cidade e pela Universidade Regional do Noroeste do

Estado do Rio Grande do Sul (UNIJUÍ) e de sua saúde, amparada por hospitais muito bem equipados, que dispensam auxílio integral a toda região.

Ijuí é conhecido por reunir variados grupos étnicos, sendo daí conhecido como "Terra das Culturas Diversificadas". Pode-se citar os seguintes: afro-brasileiros, índios, portugueses, franceses, italianos, alemães, poloneses, austríacos, letos, holandeses, suecos, espanhóis, japoneses, russos, árabes, libaneses, lituanos, ucranianos dentre outros.

Ijuí é um município brasileiro do estado do Rio Grande do Sul. Localiza-se a uma latitude 28°23'16" sul e a uma longitude 53°54'53" oeste, estando a uma altitude de 328 metros do nível do mar.

Em 2010 sua população foi de 78.461 habitantes, sendo assim o 3º município mais populoso da região Noroeste Rio-Grandense que abrange 216 Municípios.

O município de Ijuí ocupa a 22ª colocação de 496 municípios que abrangem o Estado do Rio Grande do Sul.

Devido ser uma cidade universitária e com amplos recursos hospitalares Ijuí tem um fluxo de aproximadamente 100.000 pessoas, sendo o maior e mais importante centro populacional da região.

Possui dois poderes atuando de forma conjunta em seu território. O Poder Executivo que desenvolve atividades administrativas na Prefeitura Municipal e o Poder Legislativo que realiza as tarefas na Câmara Municipal de Vereadores. A Coordenadoria de Cultura objeto de estudo do presente trabalho, é uma das quatro Coordenadorias Especiais geridas pelo Poder Executivo Municipal. Além destas coordenadorias a Administração Municipal é dividida em mais 11 Secretarias, uma autarquia (Demei) e o Previjui.

As despesas do município no ano de 2010 foram de R\$ 154.625.479,76 (cento e cinquenta e quatro milhões seiscentos e vinte e cinco mil quatrocentos e setenta e nove reais e setenta e seis centavos) Seus principais gastos são com a Administração Direta, Previdência, Saúde e Educação.

Quadro 5: Aplicação das despesas no ano de 2010 demonstrando os seus principais gastos no Município de Ijuí

Despesa	Valor Executado Ano	Percentual
Administração	R\$ 50.142.041,09	32%
Saúde	R\$ 25.263.209,29	16%
Educação	R\$ 26.860.395,43	17%
Previdência do Regime Estatutário	R\$ 11.760.177,81	8%
Demais Atividades	R\$ 40.599.656,14	26%
Total Despesas Município	R\$ 154.625.479,76	100%

Fonte Dados: conforme pesquisa.

A estrutura organizacional básica da Prefeitura Municipal conforme figura 04, é formada pelo Prefeito, Conselho Municipal, Demei, Gabinete do Prefeito, Gabinete da 1ª Dama, PREVIJUI, Gabinete do Vice-Prefeito, PGM, CGM, Secretarias e Coordenadorias.

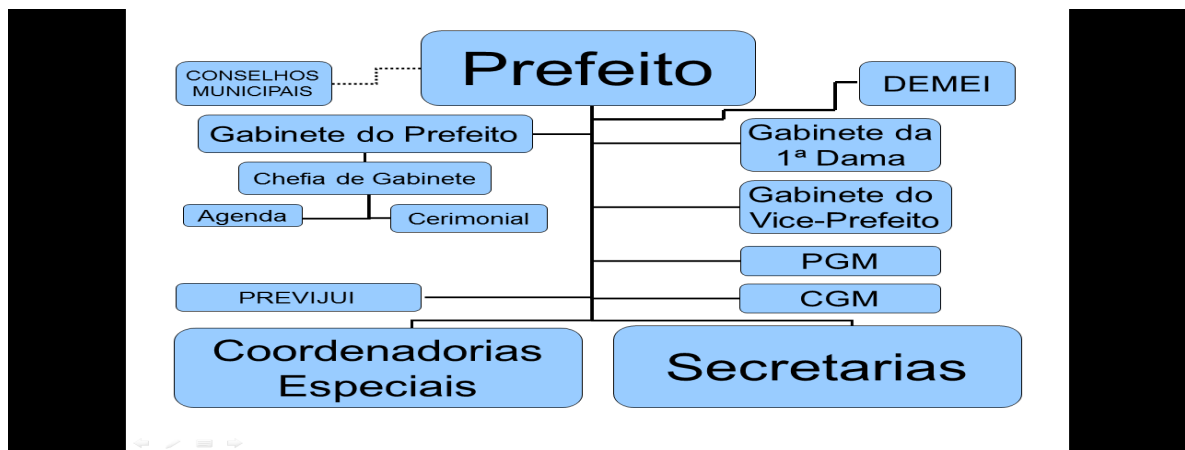


Figura 4 - Organograma da Estrutura Administrativa do Município de Ijuí

Fonte: Conforme pesquisa

As Secretárias são divididas da seguinte forma, Governo e de Articulação Institucional, Administração, Fazenda, Planejamento, Educação, Saúde, Desenvolvimento Social, Desenvolvimento Econômico e Turismo, Desenvolvimento Urbano, Desenvolvimento Rural e Meio Ambiente conforme Figura 05 abaixo:

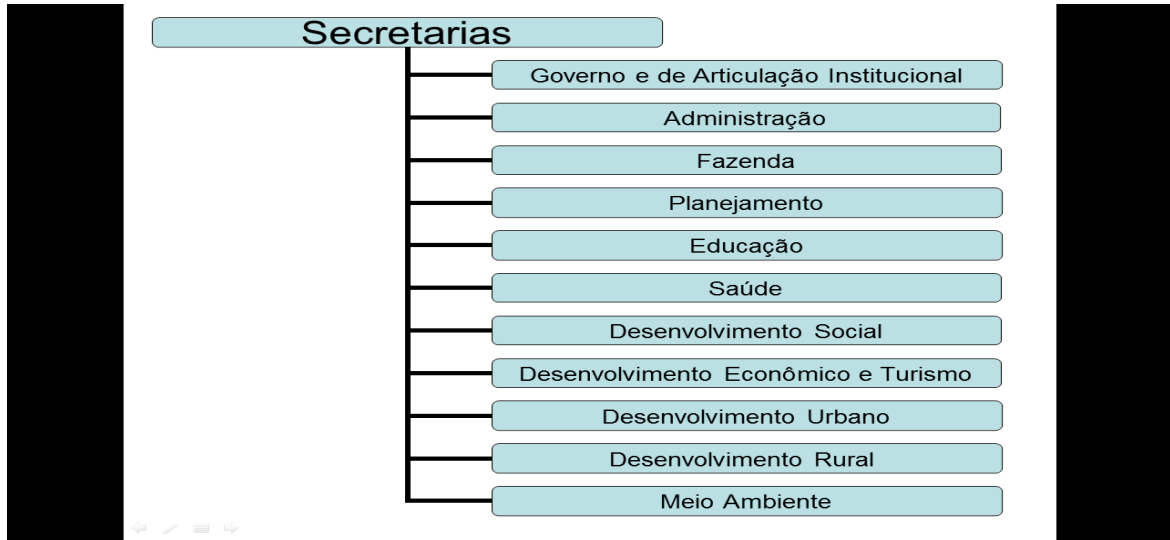


Figura 5: Organograma das Secretárias Municipais.

Fonte: Dados conforme pesquisa

As Coordenadorias Especiais são divididas conforme Figura 06 abaixo em Cultura, Desporto e Lazer, Habitação e Transito.

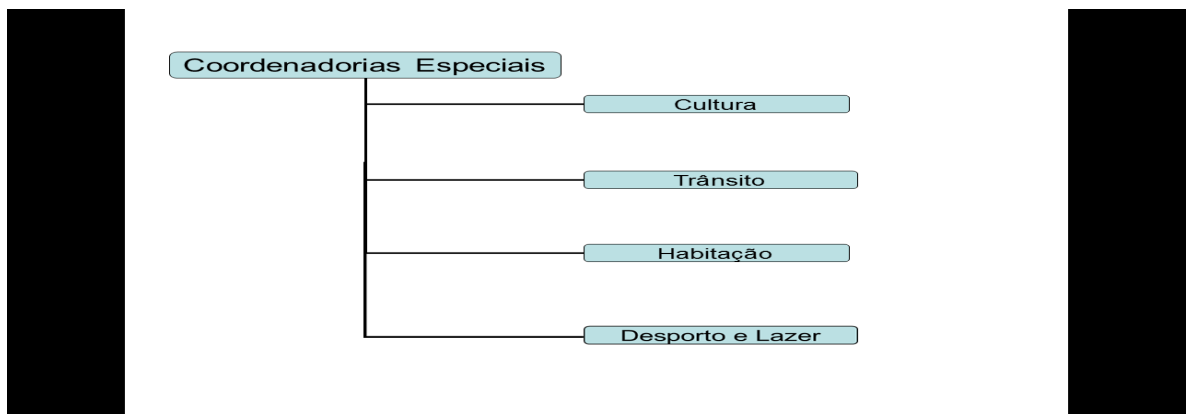


Figura 6: Organograma das Coordenadorias Especiais.

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A estrutura organizacional básica da Coordenadoria de Cultura esta demonstrada conforme figura 07 na seqüência:

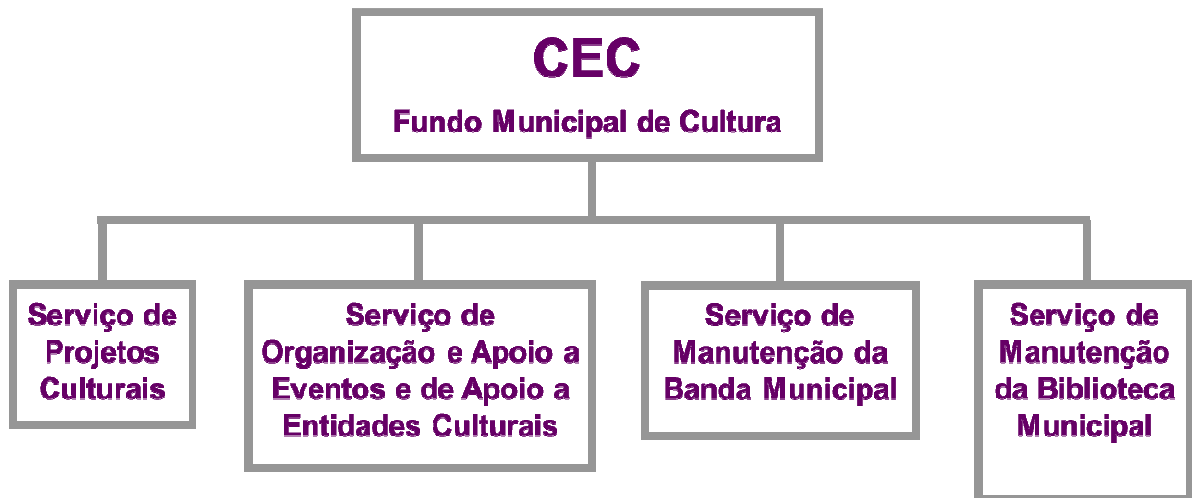


Figura 7: Organograma da Coordenadoria.

Fonte: Dados conforme pesquisa.

4.1.1 Descrição das Atividades da Coordenadoria Especial de Cultura.

Conforme Lei Nº 4.919, de 17 de dezembro de 2008, as atribuições alocadas a Coordenadoria Especial de Cultura são:

- I - Formular, executar e coordenar as políticas públicas relativas à cultura no município;
- II - Formular e executar programas de produção e difusão de bens culturais para todas as camadas da população de Ijuí, observando o princípio da diversidade cultural;
- III - Formular e executar políticas de proteção ao patrimônio cultural mediante inventários, vigilância, tombamento, desapropriação e outras formas de preservação cultural;
- IV - Estimular a elaboração de pesquisas e publicações sobre a formação histórica e cultural de Ijuí;

V - Propor legislação específica que incentive a produção e a difusão de bens culturais;

VI - Estabelecer parcerias com entidades públicas e privadas visando o desenvolvimento cultural no município

VII - Coordenar a análise dos projetos culturais que buscam apoio do Fundo Municipal de Cultura;

VIII - estimular a produção artística e cultural, considerando todas as classes sociais e regiões no município de Ijuí;

IX - coordenar a elaboração do Calendário Oficial de Eventos culturais no município;

X - administrar a Biblioteca Pública Municipal e a Banda Municipal de Ijuí;

XI - zelar para que a dimensão cultural esteja presente nas políticas públicas formuladas e executadas pelo Poder Executivo Municipal;

XII - articular a realização de festivais, mostras e circuitos de arte que contemplem a diversidade étnica, cultural e religiosa do município;

XIII - executar as atividades de desenvolvimento e administração do pessoal lotado na Coordenadoria, bem como o controle e gerenciamento da sua respectiva dotação orçamentária e dos bens de seu uso;

XIV - executar outras tarefas correlatas ou que lhe forem atribuídas pelo Prefeito.

As Ações desenvolvidas no decorrer do ano de 2010 pela Coordenadoria estão descritas na sequência:

- Cadastro e encaminhamento dos Blocos de Carnaval,
- Organização Carnaval na Praça,
- Participação na organização e divulgação do Garota Verão,
- Cadastro dos eventos das Entidades do Município e organização do Calendário de Eventos,

- Apoio na divulgação do Mercoljuí de Danças, promovido pela Academia Movimento,
- Realização e organização do Festival do Sorvete na Praça da República,
- Apoio a Caravana do Gauchão,
- Organização e apoio ao Concerto de Piano em parceria com a Escola CEAP, Recital de Piano – Projeto Música Brasileira,
- Apoio a Fundação Cultural nos eventos: Noitada Cultural de Ijuí, organização de oficinas de teatro, música e artes plásticas,
- Organização da Feira da Páscoa,
- Participação na comissão e organização na 4ª Feira de Negócios da Indústria de Ijuí – Fenii,
- Participação em reuniões de conselhos,
- Organização do evento Tributo ao Trabalhador,
- Reuniões com a Banda Municipal e agendamento da mesma,
- Apoio para a Biblioteca Municipal,
- Reuniões com os artesões do ABRIQ,
- Reuniões de Planejamento da candidatura do Município para a Busca da Chama,
- Participação em Cruz Alta dos Diálogos Culturais,
- Reunião de organização da Semana Farroupilha,
- Apoio ao Jantar 12 Povos na Cozinha,
- Participação na organização do Enart Inter Regional,
- Participação nas comemorações do aniversário do Museu Antropológico Diretor,
- Participação nas reuniões de organização Semana da Pátria.

Em função da estruturação básica da Coordenadoria, suas atribuições e as suas atividades desempenhadas foi elaborado um fluxograma conforme figura 08 destacando as principais atividades da mesma.

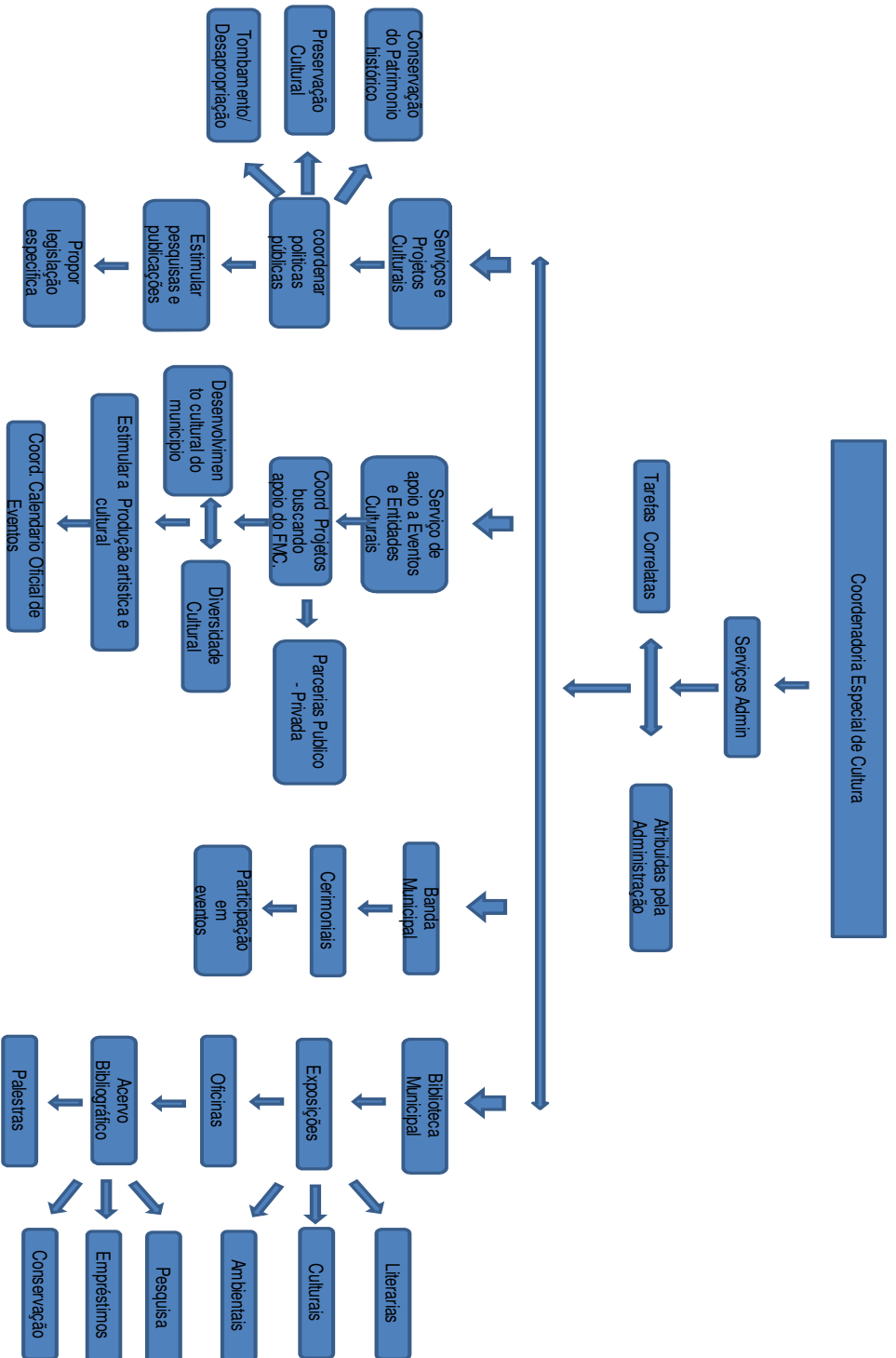


Figura 8: Fluxograma Coordenadoria
 Fonte: Dados Conforme Pesquisa

4.1.1 Atividade de Serviços e Projetos Culturais.

Esta atividade de serviços e projetos culturais é responsável pela coordenação de políticas públicas, visando projetos para promover a cultura no município, estimulando a pesquisa e as publicações voltadas para a formação histórica e cultural do município.

Além das atividades já relacionadas, cabe a ela executar políticas de proteção do patrimônio cultural, histórico e arquitetônico do município, por meio de vigilância, tombamento ou desapropriação em conjunto com o Ministério Público, ou através de outras formas de preservação.

Outra incumbência desta atividade é a proposição de legislação que incentive a produção e a difusão de bens culturais e bens arquitetônicos do município, ainda zelando para que a dimensão cultural esteja presente nas políticas públicas formuladas e executadas pelo Poder Executivo Municipal.

4.1.2 Atividade de apoio a Eventos e Entidades Culturais

Atividade responsável pela coordenação de eventos no município que promovam a cultura de várias formas, ainda por meio de parceria com a iniciativa privada, busca-se recursos para o Fundo Municipal de Cultura, formula e executa programas de produção e difusão de bens culturais para todas as camadas da população de Ijuí, observando o princípio da diversidade cultural, estimulando a produção artística e cultural, considerando todas as classes sociais e regiões no município de Ijuí.

Também cabe a essa atividade realizar festivais, mostras e circuitos de arte que contemplem a diversidade étnica, cultural e religiosa do município.

4.1.3 Atividade de Banda Municipal

A função principal da Banda de Música Municipal é a apresentação cívica e cultural no município, em eventos oficiais, além de promover a educação musical de adultos, jovens e crianças, funcionando como um meio de difusão cultural e de inserção social.

A Banda de Música faz apresentações públicas de caráter cultural, cívicas, religiosas oferecendo aos cidadãos ljuicense música de qualidade e de real valor cultural.

4.1.4 Atividade Biblioteca Municipal.

A Biblioteca Municipal tem como a principal função a inclusão, diversidade, pluralidade, miscigenação, assim, a multiplicidade de manifestações artísticas e culturais aponta para uma democratização do saber e a intenção da Biblioteca Pública Municipal é de mostrar um pouco de toda a memória cultural.

Com intuito de promover a cultura no município, são organizadas exposições, tanto literárias, culturais e ambientais, oficinas com escolas promovendo desenhos, colagens, fotografias, leituras de livros declamação de poesias entre outras.

Ainda, a Biblioteca Pública Municipal possui um acervo de 20.000 exemplares para pesquisa e empréstimos da população, que são utilizados por estudantes, pesquisadores, comunidade em geral, entre outros.

A Biblioteca ainda participa, dispõe e faz palestras sobre literatura e diversidade cultural, a biblioteca em seu espaço promove lançamentos de livros exposições itinerantes e permanentes.

4.2 Levantamentos dos Custos da Coordenadoria Especial de Cultura

Na sequência apresenta-se a apuração dos custos pertinentes a cada atividade executada na coordenadoria, que são custos com pessoal, custos diretos, custos indiretos, custos com depreciação e o custo total de cada atividade.

4.2.1 Percentual de apropriação com Custos com Pessoal

Custos com Pessoal são todos aqueles custos de salários mais os encargos sociais e trabalhistas, onde o colaborador tem ligação direta na atividade, ou seja, a atividade dentro da coordenadoria aonde ele está alocado. O quadro a seguir, contém informações sobre funcionários alocados a coordenadoria e o enquadramento nas suas respectivas atividades, bem como o valor dos salários.

A Coordenadoria Especial de Cultura possui envolvidos em suas atividades 33 funcionários e um estagiário, sendo estes 4 CC's, 22 Estatutários, 7 Celetistas e um estagiário.

Quadro 6: Custos com Pessoal de cada atividade/mês.

ATIVIDADE	Nº Func.	Função	Sal. Indiv.	Sal. Total	% Partic.
01 de Projetos Culturais	1	Coord (CC)	934,55	1.682,20	6,84
	25	% Coord.	747,65		
02 Serviços de Apoio a Eventos e Ent. Culturais	1	Coord (CC)	934,55	1.682,20	6,84
	25	% Coord.	747,65		
03 Banda Municipal	21	Músicos	549,00	18.175,66	73,98
	7	Músicos (CLT)	549,00		
	1	Mestre (CC)	2.056,01		
	25	% Coord.	747,65		
04 Biblioteca Municipal	1	Bibliotecária	2.280,00	3.027,65	12,32
	1	Estagiário	423,75		
	25	% Coord.	747,65		
Total R\$ funcionários				24.567,70	100
Administrativo	1	Coord.*	2.990,59		

Fonte: Dados conforme pesquisa.

O valor de Salário foi atribuído a cada atividade de acordo com informações recebidas da administração pública, sendo que no quadro anterior os valores correspondem há 01 mês.

O valor correspondente ao salario da Coordenadora de Cultura foi rateado em percentuais iguais, ou seja, 25% para cada atividade.

No quadro seguinte, apresenta-se a relação dos salários que tem contribuições ao INSS, bem como o percentual de rateio que será utilizado para a alocação em cada atividade a incidência do INSS de acordo com o salario dos funcionários que são regidos por este sistema, para ser efetuado o rateio correspondente para cada atividade.

Quadro 7: calculo do INSS patronal dos Celetistas e CC's

ATIVIDADE	Nº Func.	Função	Sal. Indiv.	Sal. Total	% Part.
01 de Projetos Culturais	1	Coord (CC)	934,55	1.682,20	15,636
	25	% Coord.	747,65		
02 Serviços de Apoio a Eventos e Entidade Culturais	1	Coord (CC)	934,55	1.682,20	15,636
	25	% Coord.	747,65		
03 Banda Municipal	7	Músicos (CLT)	549,00	6.646,66	61,779
	1	Mestre (CC)	2.056,01		
	25	% Coord.	747,65		
04 Biblioteca Municipal	25	% Coord.	747,65	747,65	6,949
				10.758,70	100

Fonte: Dados conforme pesquisa

No quadro anterior foram calculados os valores totais dos salario do mês e por atividade dos funcionários que são regidos pelo INSS, nesta categoria estão os funcionário CC's, e os Celetista.

Observa-se que após o rateio pelo total dos salários de cada atividade, o percentual que coube a cada uma ficou assim distribuído: Atividade 01 15,636%, Atividade 02 15,636%, Atividade 03 61,779% e Atividade 04 6,949%, a atividade que

absorveu mais percentual foi a Atividade 03 Banda Municipal, pois nela está alocada a maior parte dos funcionários que são Celetistas.

Da mesma forma que foi calculada a incidência do INSS, foi elaborado um quadro com o cálculo da Incidência do Regime Próprio de Previdência onde estão alocados os funcionários Estatutários.

Quadro 8: rateio do Regime Próprio Previdência Social de acordo com o Salário Mensal

ATIVIDADE	Nº Func.	Função	Sal. Individual	% Part.
01 de Projetos Culturais				
02 Serviços de Apoio a Eventos e Entidade Culturais				
03 Banda Municipal	21	Músicos	R\$ 11.529,00	83,49
04 Biblioteca Municipal	1	Bibliotecária	R\$ 2.280,00	16,51
Total			R\$ 13.809,00	100

Fonte: Dados conforme pesquisa.

No quadro anterior foram calculados os valores totais dos salários do mês por atividade dos funcionários que são regidos pelo Regime Próprio Previdência Social, nesta categoria estão os Funcionários Estatutários.

Observa-se que após o rateio pelo total dos salários de cada atividade o percentual que coube a cada uma ficou distribuído somente na Atividade 03 e 04, com 83,49% e 16,51% respectivamente, as demais atividades não receberam percentual por não haver funcionários com esta classificação.

Quadro 9: Rateio Promoção Vertical e Gratificação por Tempo de Serviço de acordo com o salário mensal

ATIVIDADE	Nº Func.	Função	Sal. Indiv.	Sal. Total	% Part.
01 de Projetos Culturais					
02 Servi. Apoio a Eventos e Entidade Culturais					
03 Banda Municipal	21	Músicos	549,00	15.372,00	87,08
	7	Músicos (CLT)	549,00		
04 Biblioteca Municipal	1	Bibliotecária	2.280,00	2.280,00	12,92
				17.652,00	100

Fonte: Dados conforme pesquisa.

No quadro nove foram calculados os valores totais dos salario mensais por atividade dos funcionários que são Estatutários e Celetistas. Observa-se que após o rateio pelo total dos salários de cada atividade o percentual dos custos com este quesito que coube a cada uma ficou distribuído somente na Atividade 03 e 04, com 87,08% e 12,92% respectivamente, as demais atividades não receberam percentual por não haver funcionários com esta classificação.

Quadro 10: Vale Alimentação.

Atividades	Nº Funcionários	% Participação
01 de Projetos Culturais	1,25	3,788
02 Serviços de Apoio a Eventos e Entidade Culturais	1,25	3,788
03 Banda Municipal	29,25	88,636
04 Biblioteca Municipal	1,25	3,788
Totais Funcionários	33	100,

Fonte: Dados conforme Pesquisa

No quadro dez, foram calculados os percentuais cabíveis a cada atividade em relação ao número de funcionários que cada atividade mantinha em seu quadro, os gastos com vale alimentação referente à coordenadora de cultura foram divididos de forma igual a cada colaborador de cada atividade.

Observa-se que após o rateio pelo numero de funcionários de cada atividade, o percentual dos custos com alimentação que coube a cada uma ficou assim distribuído Atividade 01, 3,788%, Atividade 02, 3,788%, já a Atividade 03 que possui o maior numero de funcionários ficou com o percentual de 88.636% e a Atividade 04 com 3,788%.

Quadro 11 Custo com Pessoal Anual

GASTOS COM PESSOAL – ANUAL											
ATIV.	Salário - R\$	Férias - R\$	P. Vertical - R\$	Grat. Tpo de Serv. - R\$	Sal. Família - R\$	INSS - R\$	RPPS – R\$	FGTS - R\$	Aux. Aliment. – R\$	Total – R\$	% Part.
1	17.877,60	1.128,51				4.440,19			1.131,56	24.577,86	6,046
2	17.877,60	1.128,51				4.440,19			1.131,56	24.577,86	6,046
3	193.162,26	12.193,20	16.926,65	23.669,79	2.649,52	17.536,48	13.600,34	5.151,04	26.477,60	311.366,88	76,588
4	32.176,40	2.031,11	2.511,40	3.511,87		1.973,10	2.689,44		1.131,56	46.024,88	11,320
T Indiv	261.093,85	16.481,32	19.438,05	27.181,66	2.649,52	28.389,96	16.289,78	5.151,04	29.872,29		
								Total Geral	R\$ 406.547,47		100,

Fonte: Dados conforme pesquisa

No quadro anterior foram evidenciados os gastos com pessoal anual, totalizando R\$ 406.547,47, pouco mais de 52% dos custos diretos da Coordenadoria Especial de Cultura.

Observa-se que o maior valor destes gastos estão apropriados aos custos com salários, R\$ 261.093,85, seguido dos custos com Auxilio Alimentação R\$ 29.872,29 e da contribuição patronal para o INSS de R\$ 28.389,96, sendo que a atividade de mais demanda recursos com pessoal é a Atividade 03 Banda Municipal R\$ 311.366,88, porque a maioria dos funcionários da coordenadoria está alocado a esta atividade.

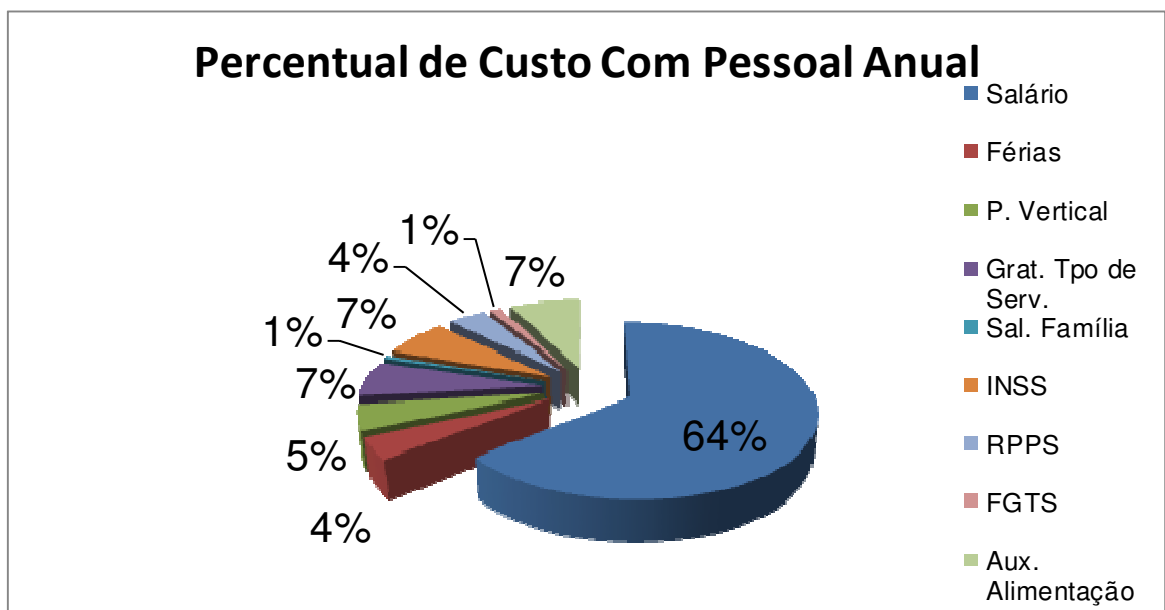


Gráfico 1: Percentual de Custo com Pessoal Anual

Fonte dados conforme pesquisa

No gráfico anterior, pode-se verificar que a maior representação corresponde aos custos com Salários, com aproximadamente 64% dos custos com pessoal, em seguida custos com INSS, Gratificação por tempo de Serviço e Auxilio Alimentação,

todos com aproximadamente 7% cada, custo com promoção vertical é de 5% aproximadamente, custos com férias e Regime Próprio de Previdência absorvem 4% cada, e o Custo com FGTS e Salário Família tem representatividade de pouco mais de 1% no custo com pessoal.

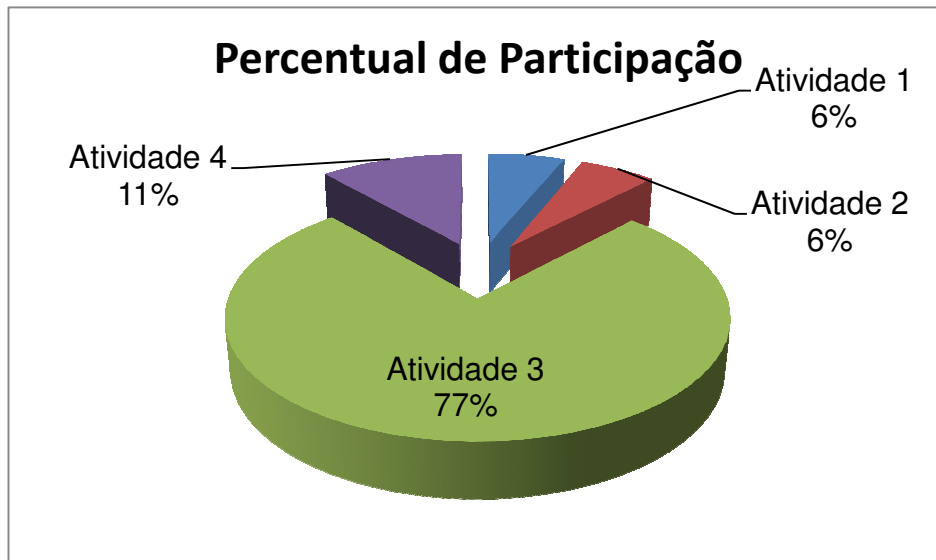


Gráfico 2 Percentual de participação de cada atividade nos custos com funcionários

Fonte: Dados Conforme pesquisa

No gráfico dois, pode-se verificar que a maior representação corresponde aos custos com pessoal da atividade 03 com aproximadamente 77%, seguido da Atividade 04 com 11% e das Atividades 01 e 02 com 6% cada.

4.2.2 Rateio dos Gastos de acordo com o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função

Após calcular os percentuais cabíveis a cada atividade dos custos com funcionários foram alocadas de acordo com o Demonstrativo da Execução das Despesas da Coordenadoria Especial de Cultura.

Na sequência posterior a alocação dos custos de acordo com as funções pertinentes a cada atividades foram identificados outros custos gerais, os quais não são identificáveis com as atividades, não sendo possível a alocação direta, então esses custos foram identificados, separados e posteriormente distribuídos as diferentes atividades conforme critérios de rateio, de acordo com a proporção do custos diretos identificados.

Quadro 12: Outros Custos Gerais.

Outros Custos Gerais		
Diarias no país	R\$	60,00
Passagens para o País	R\$	204,30
Outros Serviços de Terceiros	R\$	3.758,59
Serviços Graficos	R\$	485,00
Amortização passivo RPPS	R\$	38.411,62
Representação Mensal Servidores	R\$	24.129,65
Equipamentos e Material Permanente	R\$	8.484,40
TOTAL 		
	R\$	75.533,56

Fonte Dados conforme pesquisa

De acordo com os itens específicos no quadro anterior, percebe-se que o montante desses custos representam R\$ 75.533,56, compostos principalmente de amortização do passivo do Regime Proprio de Preidencia Social e de representação mensal dos Servidores.

O Quadro a seguir apresenta um resumo dos custos de cada atividade, com base no modelo do custeio ABC.

Quadro 13: Custos Apurados por atividade

Atividade 01			15,4613%
Repasso ao Fundo Municipal de Cultura	R\$	85.150,00	
Rateio INSS (15,636)%	R\$	4.440,19	
Rateio Férias (6,87%)	R\$	1.128,51	
Auxílio Alimentação	R\$	1.131,56	
Rateio de Salários	R\$	17.877,60	
Outros Custos	R\$	11.678,4670	
Total	R\$	121.406,32	
Atividade 02			33,1495%
Material para Festividades	R\$	7.155,84	
Materiais eletricos Eletronicos	R\$	151,00	
Sementes, plantas	R\$	874,00	
Outros Materiais	R\$	165,66	
Serviços de Audio Video e Foto	R\$	20.785,00	
Serviços Gráficos	R\$	657,20	
Contratação de Empresa para Eventos	R\$	22.780,00	
Demais Serviços de 3ºs	R\$	4.800,00	
Repasso a Entidades e Fundos	R\$	153.313,53	
Rateio INSS (15,636%)	R\$	4.440,19	
Rateio Férias (6,87%)	R\$	1.128,51	
Auxílio Alimentação	R\$	1.131,56	
Rateio de Salários	R\$	17.877,60	
Outros Custos	R\$	25.039,01	
Total	R\$	260.299,10	
Atividade 03			44,1232%
Material de Expediente	R\$	138,00	
Outros Materiais de Consumo	R\$	355,00	
Outros Serviços de 3ºs	R\$	1.280,00	
Auxílio Alimentação	R\$	26.477,60	
FGTS	R\$	5.151,04	
Rateio INSS (61,779%)	R\$	17.536,48	
Rateio RPPS (83,49%)	R\$	13.600,34	
Rateio Promoção Vertical (87,08%)	R\$	16.926,65	
Rateio Gratificação por tempo de serviços (87,08%)	R\$	23.669,79	
Rateio Férias (73,98%)	R\$	12.193,20	
Salario Familia	R\$	2.649,52	
Rateio de Salários	R\$	193.162,26	
Outros Custos	R\$	33.327,85	
Total	R\$	346.467,73	
Atividade 04			7,2659%
Material de Expediente	R\$	456,10	
Serviços de Estagiarios	R\$	5.085,00	
Auxílio Alimentação	R\$	1.131,56	
Rateio INSS (6,949%)	R\$	1.973,10	
Rateio RPPS (16,51%)	R\$	2.689,44	
Rateio Promoção Vertical (12,92%)	R\$	2.511,40	
Rateio Gratificação por tempo de serviços (12,92%)	R\$	3.511,87	
Rateio Férias (12,32%)	R\$	2.031,11	
Rateio de Salários	R\$	32.176,40	
Outros Custos	R\$	5.488,23	
Total	R\$	57.054,21	

Fonte: Dados conforme pesquisa.

O FGTS foi atribuído a atividade 03 porque possui funcionário em regime CLT, o INSS e RPPS foram rateado de acordo com a remuneração recebida mensal dos funcionários regidos por este sistema. Promoção Vertical foi rateada de acordo com a remuneração mensal dos funcionários concursados (estatutários e CLT). O Salário Família foi atribuído a atividade 03, pois na mesma estão alocados os servidores com vencimentos inferiores ao máximo permitido pela lei específica, que é de R\$ 810,18 conforme . (Portaria Interministerial MPS/MF 333/2010) Vencimentos, rateio de férias foram alocados de acordo com a representação dos vencimentos dos funcionários de cada atividade.

O valor total das Despesas diretas da Coordenadoria Especial de Cultura no ano de 2010 ficou em R\$ 785.227,36, sendo que após a apropriação de todos os custos diretos, chegou-se ao percentual de 15,4613% para a Atividade 01, 33,1495% para a atividade 02, 44,1232% para a atividade 03 e 7,2659% para a Atividade 04. Nesta linha, pode-se concluir que a Atividade 01 executou do total do custo R\$ 121.406,32, a Atividade 02 R\$ 260.299,10, a Atividade 03 R\$ 346.467,73 e a Atividade 04 R\$ 57.054,21, valores estes que podem ser visualizados no gráfico a seguir:

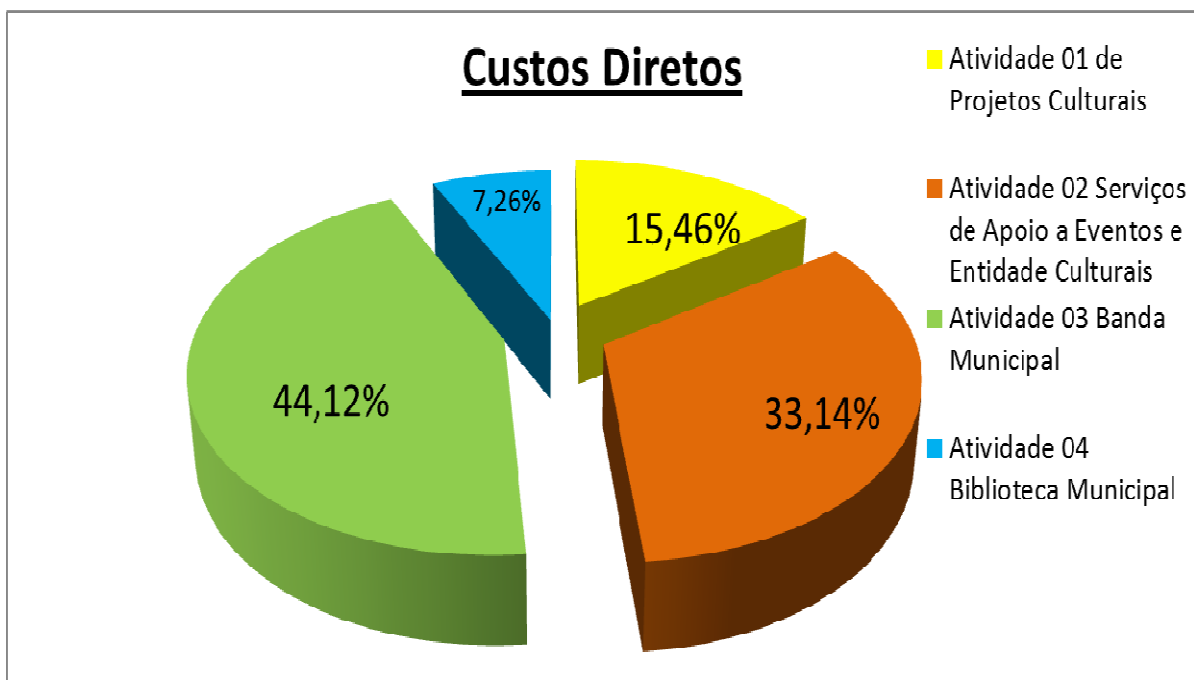


Gráfico 3: Custos Diretos Valores Anuais

Fonte: Dados conforme pesquisa.

No gráfico anterior fica mais evidenciado a apropriação dos custos e despesas apurados após o rateio. Observa-se que a atividade 03 absorve quase 45% do custo e despesas diretas da Coordenadoria Especial de Cultura em função de que nessa atividade estarem alocados a maioria dos colaboradores da coordenadoria, gerando um custo de mais de 300 mil reais anuais para a sua manutenção. Seguido da atividade 02 que absorve um terço dos custos, este valor é menor em função desta atividade demandar menos colaboradores, sendo que suas despesas são utilizadas em repasses para fundos e entidades culturais e na organização de eventos, a atividade 04 é a que menos absorve com pouco mais de 7% dos custos porque demanda de poucos colaboradores para o seu dia-a-dia e basicamente o seu custo se refere aos custos com funcionário e serviços de estagiário, não tendo mais despesas relevantes.

4.2.3 Custos Com Depreciação.

Custos com Depreciação é a diminuição do valor do bem, decorrente do desgaste ou perda da utilidade por uso ou obsolescência do equipamento, No quadro a seguir, apresenta-se o calculo dos custos com depreciação do ano e do mês vejamos de acordo com o quadro abaixo o valor anual da depreciação.

Quadro 14: – Cálculo da depreciação.

	Vlr Integral Bens – R\$	Valor Residual - R\$	Valor a ser depreciado – R\$	Meses Deprec.	Deprec. Mensal – R\$	Deprec. Anual – R\$
Moveis e Utensílios	15.883,50	1.588,35	14.295,15	120	119,13	1.429,52
Informática	20.850,58	2.085,06	18.765,52	60	312,76	3.753,10
Equipamentos	5.445,00	544,50	4.900,50	96	51,05	612,56
Total	42.179,08	4.217,91	37.961,17			
			Total Depreciação Anual			5.795,18

Fonte: Dados Conforme Pesquisa.

A depreciação foi calculada de acordo com os bens constantes no Termo de Responsabilidade da Coordenadoria Especial de Cultura, Nestes bens foram agrupados e somados os valores estimados de cada grupo nas condições atuais de acordo com o termo.

Aplicou-se sobre os valores de cada grupo o valor residual de 10%, resultando no valor a ser depreciado, sobre este valor foi calculado a depreciação mensal e posteriormente foi multiplicado por 12 meses para o cálculo do valor anual. Por meio destes cálculos chegou-se ao valor da depreciação anual para cada atividade no total de R\$ 5.795,18 que é o custo total da depreciação.

4.2.4 Custos Indiretos Fixos

Os custos indiretos representam parte do custo total que não é diretamente identificado em cada atividade. Para encontrarmos os custos indiretos fixos, foi necessária a classificação dos gastos gerais do município, dividindo-as por atividade, e as que são consideradas vitais para a Administração Pública, possuindo representação em todas as secretarias e coordenadorias, como no caso (Administração, Poder Legislativo, Gastos com Passivo Previdenciário, e Energia Elétrica) foram identificadas e rateadas de acordo com a representação da Coordenadoria Especial de Cultura, do total do Demonstrativo da Execução das Despesas, conforme quadro a seguir:

Quadro 15: Percentual dos Custos Indiretos relativo à Coordenadoria do total das despesas executadas no município

DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO	
Total Geral Município	R\$ 154.625.479,76
Total Coordenadoria, conf. Balancete de Despesas.	R\$ 785.227,36
% Corresp. a Coordenadoria Especial de Cultura	0,5078%

Fonte: Dados conforme pesquisa

No quadro anterior, foi identificado por meio da divisão dos valores totais das despesas do Município em relação ao executado pela Coordenadoria, chegando ao percentual de 0,5078%, ou seja, de todas as despesas do município pouco mais de meio por cento é gasto com a Coordenadoria Especial de Cultura, com este índice é possível efetuar a apropriação dos custos da Administração Pública em relação a representação de todos os setores. Portanto com os custos indiretos identificados foi calculada a representatividade destes para com a Coordenadoria Especial de Cultura, conforme quadro a seguir:

Quadro 16: Calculo dos Custos Fixos Indiretos

Legislativa	R\$	3.187.285,69
Administração	R\$	50.142.041,09
Previdência	R\$	11.760.117,81
Energia	R\$	405.823,34
Total	R\$	65.495.267,93
% Corresp. a Coordenadoria Especial de Cultura		0,5078%
Rateio	R\$	332.601,56

Fonte: Dados conforme pesquisa

Após a divisão do total dos Custos Fixos Indiretos chegamos ao valor de R\$ 332.601,56 para serem adicionados aos Custos Diretos (R\$ 785.227,36) + depreciações (R\$ 5.795,18) para chegarmos ao Custo Total da Coordenadoria de R\$. 1.123.624,11.

4.3 Custos Totais da Coordenadoria

Após calculados todos os custos chegou-se ao valor total do custo da coordenadoria, nele estão os custos diretos das atividades, custos indiretos

representados pelos custos alocados por diferentes critério de rateios dos demais gastos do poder público, e a depreciação dos bens pertencentes à coordenadoria.

Quadro 17: Total dos Custos

Custos Diretos Atividades	R\$ 785.227,36
Custos Indiretos	R\$ 332.601,56
Depreciação	R\$ 5.795,18
Total	R\$ 1.123.624,11

Fonte: Dados Conforme Pesquisa

Neste sentido com a soma de R\$ 785.227,36 dos Custos Diretos, mais R\$ 5.795,18 de depreciação mais R\$ 332.601,56 de custos indiretos chegou-se ao total de custos de R\$1.123.624,11 no ano de 2010, os quais podem ser visualizar a seguir:

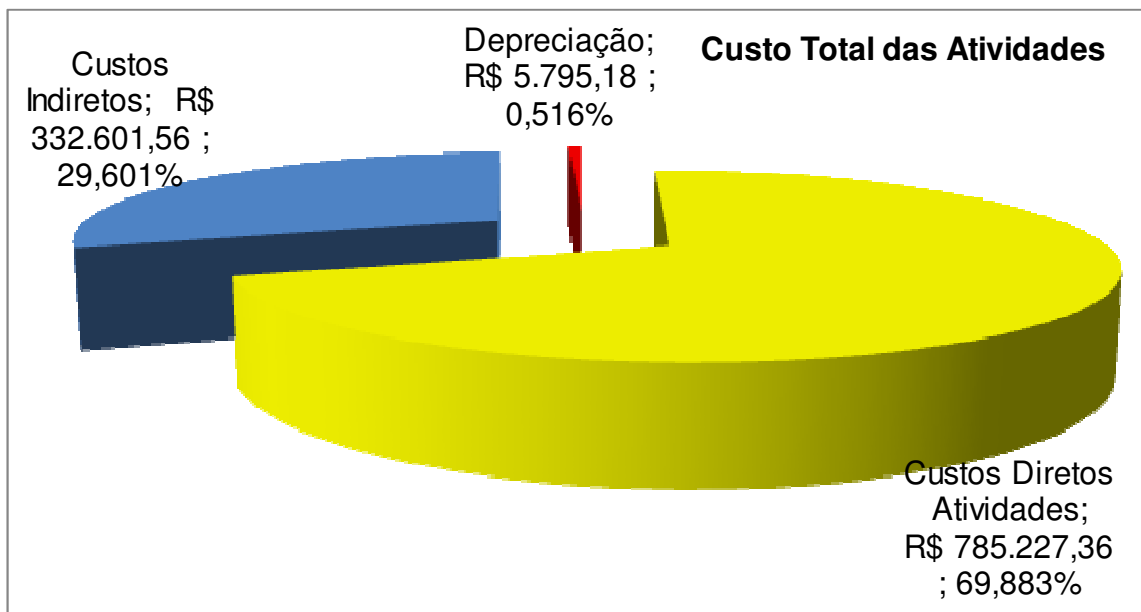


Gráfico 4: Representação total dos custos no ano de 2010

Fonte: Dados conforme pesquisa

No gráfico anterior, pode-se verificar que a maior representação corresponde aos custos diretos da Coordenadoria, que envolve funcionários, repasses a Entidades e ao Fundo Municipal de Cultura dentre outros, com aproximadamente 70% destes, em seguida os custos indiretos com a representação de aproximadamente 30%, e as depreciações ficam com pouco mais de meio por cento do total.

4.3.1 Distribuição dos Custos Indiretos e Depreciação

Para alocarmos os custos indiretos e a depreciação foi utilizado os mesmos percentuais apurados nos custos fixos, ou seja, o percentual após a alocação de todos os custos fixos nas atividades, para serem calculados o rateio dos outros custos.

Quadro 18 Distribuição dos Custos Indiretos e Depreciação

	% de apropriação	Custo Indireto – R\$	Depreciação – R\$
Atividade 01	15,4613	51.424,51	896,01
Atividade 02	33,1495	110.255,82	1.921,07
Atividade 03	44,1232	146.754,58	2.557,02
Atividade 04	7,2659	24.166,66	421,07
		332.601,56	5.795,18

Fonte conforme pesquisa

Após o cálculo da apropriação dos custos indiretos distribuindo por atividades chegou-se ao valor de R\$ 51.424,51 para a Atividade 01, R\$ 110.255,82 para a Atividade 02, R\$ 146.754,58 para a Atividade 03 e de R\$ 24.166,66 para a atividade 04.

A apropriação dos custos das depreciações foram distribuídos a cada Atividade de acordo com o percentual apurado nos custos diretos, ou seja, foi usado este percentual visto que não foi possível identificar os bens de uso de cada

atividade em especial, então os valores apropriados a cada atividade foram os seguintes, R\$ 896,01 para a Atividade 01, R\$ 1.921,07 para a Atividade 02, R\$ 2.557,02 para a Atividade 03 e R\$ 421,07 para a Atividade 04.

4.3.2 Distribuição dos Custos Totais da Coordenadoria

Após serem calculados os custos diretos, indiretos e a depreciação chegou-se aos valores correspondentes a cada atividade, no quadro seguinte, demonstram-se os valores de cada atividade.

Quadro 19: Custo Total divididos por Atividade

Ativid.	% Aprop.	C. Diretos – R\$	C. Indireto – R\$	Depreciação – R\$	Total por atividade – R\$
01	15,4613	121.406,32	51.424,51	.896,01	173.726,84
02	33,1495	260.299,10	110.255,82	1.921,07	372.475,99
03	44,1232	346.467,73	146.754,58	2.557,02	495.779,33
04	7,2659	57.054,21	24.166,66	421,07	81.641,94
		785.227,36	332.601,56	5.795,18	1.123.624,11

Fonte conforme pesquisa

Com base nos valores apurados no quadro anterior foram elaborados dois gráficos para melhor compreensão da distribuição total dos Custos, um com os custos por atividades, separando os custos em diretos, indiretos e depreciações e o outro somente com o total dos custos.

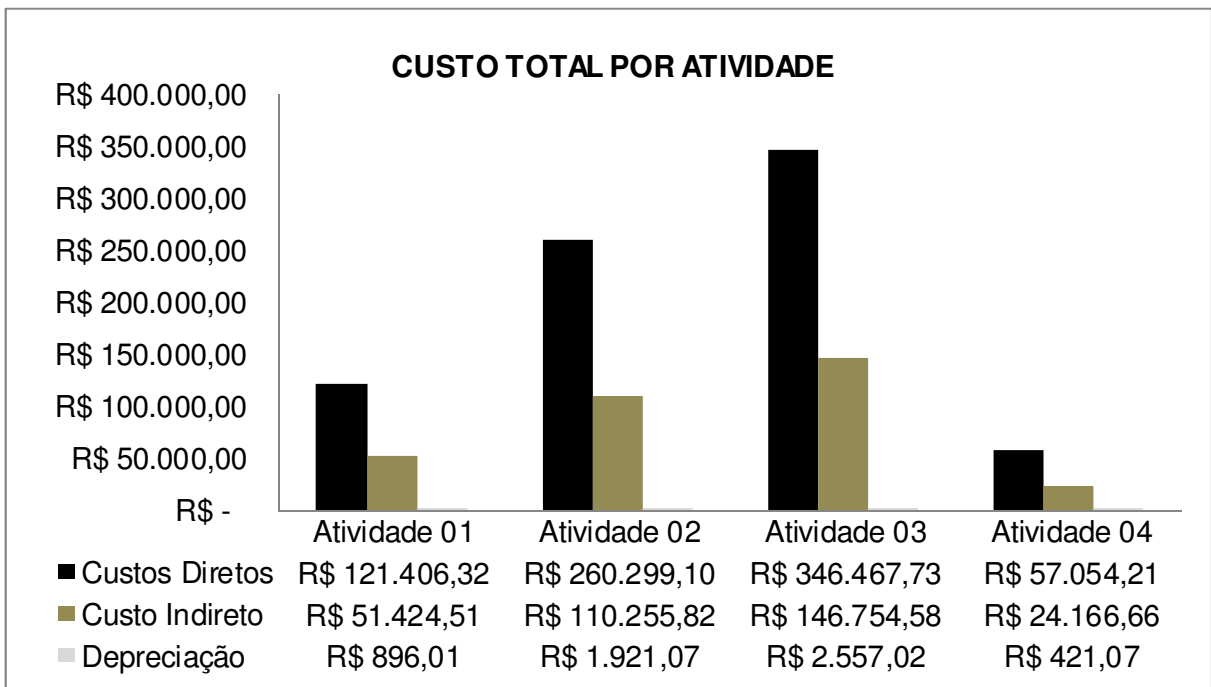


Gráfico 5: Custo total por atividade distribuindo os custos

Fonte: Dados conforme pesquisa



Gráfico 6: Custo Total dividido por Atividades

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Portanto, após a alocação por atividades de todos os custos chegou-se a um total de R\$ 1.123.624,11 para o ano de 2010 na Coordenadoria Especial de Cultura, sendo que a Atividade 03 foi a que mais demandou recursos com o total de R\$ 495.779,33, seguido da atividade 02 com R\$ 372.475,99, as atividade 01 e a Atividade 04 demandaram R\$ 173.726,84 e R\$ 81.641,94 respectivamente, conforme demonstra o gráfico anterior.

Ainda conforme o gráfico a manutenção das atividades da Banda Municipal demandaram quase meio milhão de reais neste ano estudado, sendo que a principal parte destes recursos foram utilizados para a folha de pagamento e os encargos. Já a manutenção da Biblioteca Pública Municipal demandou pouco mais de R\$ 80 mil para a sua existência, valor relativamente baixo. Levando-se em consideração que as despesas totais do município ficaram em mais de R\$ 143.milhões.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente o estudo se propôs a efetuar uma pesquisa bibliográfica envolvendo conceitos, aplicações e finalidades da contabilidade de custos e legislação aplicada ao Setor Público. Sendo que essa pesquisa foi de grande valia no aperfeiçoamento e no entendimento do assunto abordado, contribuindo para o desenvolvimento da aplicação do estudo.

Na sequência, o relatório apresenta a descrição da organização da administração do município bem como, o organograma, mostrando as divisões de secretarias e as coordenadorias especiais. Dentro da Coordenadoria de Cultura, objeto deste estudo, foram descritos as atividades com suas atribuições e funções desempenhadas, e a partir deste foi criado um organograma e um fluxograma para demonstrar como acontece os processos, com o objetivo de facilitar a identificação e o entendimento de como se dispõem tal Coordenadoria. Posteriormente, a Coordenadoria foi subdividida com as atividades de suas competências. Assim sendo, foram levantados por meio de documentos, relatórios contábeis e pesquisas junto ao município, os gastos (custos e despesas) que envolvem as atividades da Coordenadoria Especial de Cultura, por meio do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Sub função.

Foram usados para a realização do trabalho o total das Despesas Empenhadas visto a nota existente no demonstrativo, conforme informativos da prefeitura: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em;

- a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64;
- b) Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art.35, inciso II da Lei 4.320/64.

Foi possível com a realização deste estudo, observar a importância das atividades envolvidas nos procedimentos realizados e principalmente no objeto de estudo considerado neste trabalho. Foram identificadas várias peculiaridades, sendo que cada atividade possui a sua, entre elas, na Atividade 01 que envolve os Projetos Culturais, a maior parte dos recursos envolvidos foi para Fundo Municipal de Cultura, o valor de salário não foi muito impactante nesta atividade, visto que não demanda de muito pessoal para a sua realização. Já a Atividade 02, Serviços de Apoio a Eventos e Entidade Culturais, a maior demanda foi com repasse a entidades e com despesas com eventos e festivais, neste caso também o custo com pessoal direta não foi muito impactante. A Atividade 03, Banda Municipal, a maior demanda de recursos foi com mão-de-obra direta, sendo que, está representa quase 75% do total dos gastos com funcionários, juntando todas as atividades, isto acontece devido às funções executadas por esta atividade que demandem maior números de pessoas do que de outros recursos. Ainda a Atividade 04, Biblioteca Municipal, sendo a menor em proporção de recursos recebidos em relação às demais atividades, também tem sua maior demanda de recursos com gastos com pessoal.

Uma das constatações deste estudo foi o custo com a folha de pagamento, um dos maiores gastos da Coordenadoria, sendo que este atingiu mais de 55% do total das despesas diretas, peculiaridade está de todo o setor público, aonde a lei permite gastos que chegam a este patamar, mas ainda no caso da coordenadoria os maiores gastos foram com a Atividade 03, onde está alocada a maioria dos funcionários.

A Coordenadoria objeto do estudo possui em proporção do total das despesas do município, pouco mais de meio por cento, valor relativamente baixo, visto que é considerada a cidade, a “Terra das Culturas Diversificadas”, objeto de orgulho para a comunidade e para a região. Ainda está alocado nas atividades desta

coordenadoria a Biblioteca Pública Municipal, a qual observa-se pelos balancetes de despesas apresentados que está recebendo poucos recursos para a sua manutenção e conservação, está ficando sucateada e com aquisição de nenhuma ou poucas obras para a o seu acervo, tornando-se obsoleta para a comunidade.

Com a necessidade de se obter informações de custos, para um melhor gerenciamento dos recursos públicos nas ações do ente público, pois embora se trate de uma novidade a Contabilidade de Custos Públicos, se torna obrigatória na nova administração pública a partir de 2013, visando um melhor uso dos recursos para uma prestação do serviço público melhor.

As próprias instituições de controle e as prescrições legais, incorporando novos conceitos e distinções próprias nas contas já existentes, atingem objetivos de natureza gerencial. Essas inovações têm provocado mudanças expressivas nas formas de gestão dos assuntos públicos.

O trabalho foi muito gratificante, atingiu o objetivo proposto e permitiu aprofundar os conhecimentos na área Contábil dentro de um sistema público, diferenciando este da contabilidade privada, ainda, foi possível identificar algumas dificuldades a serem superadas, principalmente na ordem operacional, para que um sistema de custeio ABC, possa atingir plenamente seus objetivos gerenciais para tomadas de decisão no setor público:

Existe uma carência de informações não geradas pelos sistemas operacionais da contabilidade da prefeitura, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro, em vez de outras abordagens que poderiam ampliar o potencial das informações gerenciais. Faz-se necessário que os sistemas de contabilidade sejam adaptados, agregando tais informações ao software utilizado, para viabilizar um tratamento gerencial dos dados contábeis, pois só foi possível chegar ao final deste trabalho, fazendo as devidas adaptações, o que consumiu grande tempo na coleta, filtragem, medição e análise dos dados.

Em relação aos objetivos propostos para este estudo conclui-se que os mesmos foram atingidos pelo acadêmico, tanto no levantamento bibliográfico

referente à gestão de custos, especificamente o método de custeio ABC - Custeio Baseado por Atividades, tanto na descrição de como são desenvolvidas as atividades da Coordenadoria com a identificação dos principais gastos mensais da mesma, foram classificados custos e despesas apurando o custo total das atividades e o custo total da Coordenadoria baseado no método de custeio ABC, evidenciando as principais informações que subsidie a gestão pública na tomada de decisão.

Por fim, com os cálculos realizados e os valores apurados, foi possível demonstrar os resultados da Coordenadoria Especial de Cultura, dividindo-os por atividades que a mesma desempenha, as quais podem serem avaliados em qual atividade se absorve mais recursos e qual atividade precisa ser revista o destino destes recursos.

BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 1 ed. São Paulo. Atlas, 2002.
- AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às Novas Regras Contábeis Brasileiras**. 4 ed. São Paulo. IOB, 2010.
- BASSO, Irani P. **Contabilidade Geral Básica** 2 ed. Ijuí: Unijuí, 2000
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos**. 1.ed. 4 tiragem. Curitiba. Juruá, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2.ed. São Paulo. Atlas, 2004.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos Aplicação em Empresas Modernas**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**.
_____. **Lei n.º 4.320/68**. Brasília: 1968.
_____. **Lei Complementar n.º 101/00**. Brasília: 2000.
- CALIXTO, Giniglei Eudes. **Sistema de controle Interno na Administração Pública Federal**. Santa Maria. UFSM, 2005 disponível em <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a05vIInesp.pdf>> acesso em 13 de maio de 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1128/08, NBC – T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 22 de maio de 2011
- _____. **Resolução CFC Nº 1135/08, NBC – T 16.8 – Definições e a Abrangência do Controle Interno no Setor**. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 22 de maio de 2011

_____. **Resolução CFC Nº 1136/08, NBC – T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 22 de maio de 2011

_____. **Resolução CFC Nº 1137/08, NBC – T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em 22 de maio de 2011

DIAS, Helio de Lara, GONDRIGUE, Enaldo de Oliveira, CLEMENTE, Ademir, ESPEJO, Marcia Maria, VOESE, Simone Bernardes. **Custos no Setor Público: A Percepção dos Controladores de Recursos Públicos do Estado de Santa Catarina.** Revista IIC. 2009. disponível em <http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf> acesso em 22 de maio de 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5. ed. São Paulo. Atlas, 1999.

GUIA TRABALHISTA. **Tabela do Salário Família.** Disponível em <http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/salario_familia.htm> Acessado em 25 de fevereiro de 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE IJUI/RS. **Coordenadoria Especial de Cultura.** Disponível em <<http://www.ijui.rs.gov.br>> acesso em 22 de novembro de 2011.

_____. **Lei Ordinária nº 2675/1991 Plano de Carreira do Servidor Público Municipal.** Disponível em < http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/forpgs/form_vig.pl> acesso em 24 de maio de 2011.

_____. **Lei Ordinária nº 3871/2001 Regime Jurídico dos Servidores Públicos Municipais de Ijuí.** Disponível em < http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/forpgs/form_vig.pl> acesso em 24 de maio de 2011.

_____. **Lei Ordinária nº 5436/2011 Reestruturação do Regime Próprio de Previdência e do Instituto de Previdência dos Servidores Públicos do Município de Ijuí.** Ijuí 2011.

IUDÍCIBUS, Sergio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 6 ed. São Paulo. Atlas 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública Teoria e Prática.** 6 ed. São Paulo. Atlas, 1998.

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos.** 1 ed. 2 reimpressão. Curitiba. Juruá, 2010.

- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos Planejamento, Implantação e Controle**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2008
- LOPES DE SÁ, Antonio. **Teoria da Contabilidade**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2002.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo. Atlas, 2008.
- PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas Controladoria Governamental**. 1 ed. Curitiba. Juruá, 2008.
- SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1 ed. São Paulo. Atlas, 2005.
- _____ **Manual de Contabilidade Pública. Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2 ed. São Paulo. Atlas, 2003.
- SOUZA, Acilon Batista. **Contabilidade de Empresas Comerciais**. 1 ed. São Paulo Atlas, 2002.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.