

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
Proposição de Sistema de Custos em Municípios da Região Metropolitana de  
Salvador - RMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como parte dos requisitos para obtenção do grau de Especialista em Gestão Pública com ênfase em Governo Local.

Aluno: Ana Paula Brito Martins da Silva  
Orientador: Prof. Dr. João Mendes da R. Neto

Brasília – DF  
Outubro/2018

**APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:  
Proposição de Sistema de Custos em Municípios da Região Metropolitana de  
Salvador - RMS**

Autora: Ana Paula Brito Martins da Silva  
Prefeitura Municipal de Camaçari

**RESUMO**

O princípio Constitucional da eficiência pressupõe a necessidade de avaliação por parte dos entes públicos da avaliação de resultados, verificando a efetividade e as possibilidades de melhorias e ou tomada de decisão entre continuidade ou não da política pública, obviamente se tiver caráter discricionário, também ressaltamos que a verificação de custos através de sistematização é obrigatória para todos os entes federados. Para tanto, um Sistema de Apuração de Custos sintetiza e integra a informação de vários outros subsistemas na velocidade e exatidão necessário. No entanto, para implantação será necessária a elaboração de planejamento eficaz, capaz de agrupar sensibilização, conscientização e capacitação dos agentes dos processos. O presente Plano de Intervenções propõe a criação de um sistema de Business Intelligence - BI, obviamente o funcionamento do BI seria o auge dos trabalhos, tendo a equipe antes disso que definir os objetos de custos e realizar as adaptações orçamentárias e contábeis necessárias.

Palavras chave: Custos, Avaliação, Política Pública, Accountability

## SUMÁRIO

<b>1. DIAGNÓSTICO</b>	<b>04</b>
1.1 Definição do Problema	04
1.2 Contexto/Justificativa do Problema	05
1.3 Metodologia de Coleta de Dados	06
1.4 Localização do Plano de Intervenção	07
1.5 Público Alvo	08
1.6 Valor Previsto	09
1.7 Duração	09
1.8 Instituição/Unidade Gestora e Idealizadora	10
<b>2. OBJETIVOS</b>	<b>11</b>
2.1 Objetivos Específicos	11
<b>3. MARCO TEÓRICO</b>	<b>12</b>
<b>4. ESCOPO</b>	<b>25</b>
4.1 Estrutura Analítica	25
4.2 Não Escopo do Projeto	25
4.3 Premissas	25
4.4 Restrições e Riscos	26
4.5 Estrutura de Gestão e Principais Atores Envolvidos	26
<b>5. CRONOGRAMA</b>	<b>32</b>
CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAL BIBLIOGRÁFICA	35
Figura 1 - Apresentação VIII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público	18
Figura 2 - Matriz para verificação da efetividade	24
Figura 3 - Visão Integrada do Ciclo de Gestão	27
Figura 4 - Modelagem de Tecnologia da Informação	30
Figura 5 - Stakeholders do Sistema de Apuração de Custos	31
Anexos	37

## **1. DIAGNÓSTICO**

### **1.1 Definição do Problema**

A dificuldade da plena avaliação do cumprimento dos princípios de transparência, eficiência e efetividade na administração pública não é tema recente, apesar disso, a ineficiência no uso e gestão dos recursos públicos continua gerando desperdícios, facilitando as renúncias de receitas, os atos de corrupção e obscuridade no tocante a administração desses, sendo importante fator de exclusão social.

Apesar do atendimento legal dos três instrumentos de planejamento e gestão, observa-se que eles em sua maioria, são propositalmente vagos, dificultando assim, a verificação da melhor forma de aplicação dos recursos, níveis de eficiência, comparabilidade das mesmas políticas entre unidades ou entes da federação e também da avaliação de oportunidades para desenvolvimento local. E mesmo quando melhor elaborado, não existe ainda nas administrações públicas, principalmente as municipais, a cultura de estabelecimento de objetos de custos para além da execução orçamentária, capazes de dotar o gestor de informações para tomada de decisão, tendo como resultado desta conjuntura, a contribuição para escassez de recursos das gestões municipais, a total ineficiência, o déficit fiscal, ausência de agenda de políticas públicas em consonância com a real necessidade dos munícipes, dentre outros problemas.

Ainda assim, existe temerária resistências dos gestores e servidores dos municípios para mudança da cultura de realização de gastos, utilização dos recursos e a arrecadação de receitas, com tendência de perpetuação da execução sem ferramentas eficazes de planejamento de médio e longo prazo, apuração de custos, verificação de riscos, mensuração de resultados, melhor controle patrimonial, monitoramento e avaliação das atividades e projetos, além da disciplina fiscal.

De acordo com o índice Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro - FIRJAN de Gestão de Fiscal, que analisa a situação das contas públicas municipais utilizando dados fornecidos pelos próprios à Secretaria do Tesouro Nacional - STN via Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI referente exercício 2016, a pesquisa constatou que 94,5% dos municípios baianos foram atingidos pela crise fiscal. O índice utiliza como critérios o volume de receitas próprias, gastos com pessoal, nível de investimentos, liquidez e custo da dívida.

Dos municípios da Região Metropolitana de Salvador - RMS, que é composta por 13 (treze) municípios, a saber: Salvador, Camaçari, Mata de São João, Lauro de Freitas, Simões Filho, Candeias, Pojuca, São Francisco do Conde, Madre de Deus, Dias Dávila, Itaparica, São Sebastião do Passe e Vera Cruz, apenas as três primeiras estão entre as 10 (dez) melhores, mesmo assim, apenas Camaçari obteve aumento do índice entre 2015 e 2016. Contudo, se compararmos com o ranking nacional a cidade melhor posicionada é Salvador que ficou na posição 105º, evidenciando necessidade de melhoria da gestão fiscal, financeira, sem abnegar da qualidade dos serviços e programas entregues a população por esses municípios. Diante do exposto, qual seria a concepção de um sistema de apuração de custos capaz de servir como uma das ferramentas de avaliação, utilização e/ou para otimização dos gastos, dos recursos e verificação da eficiência e efetividade das gestões públicas, notadamente, dos municípios da Região Metropolitana de Salvador – RMS?

## **1.2 Contexto/Justificativa do Problema**

A apuração de custos é uma obrigatoriedade estabelecida na Lei nº 4.320/1964, ratificada na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101/2000 e reforçada através das diretrizes do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Tendo em vista que quando um fato contábil é registrado este repercute em diversos setores, importante salientar que independente do modelo de sistema de

apuração de custos a ser implantado será necessária interseção com os demais sistemas dos municípios, tais como: orçamentário, patrimonial, pessoal, gestão de contratos e convênios, tornando-os alimentadores do sistema de custos e evitando erros e/ou retrabalho na contabilização da informação recebida.

Mesmo sendo obrigatório e antes disso, ser importante instrumento para uma administração gerencial, nenhum dos municípios da RMS possui sistema de apuração de custos funcionando de maneira sistemática, sendo a presente proposição de grande relevância para suscitar o debate e o melhor modelo a ser desenvolvido e implantado em regime de mútua colaboração entre os municípios.

### **1.3 Metodologia de Coleta de Dados**

Como metodologia foi utilizada pesquisa bibliográfica nas áreas de contabilidade pública, gestão pública, gestão de custo, para melhor compreensão dos conceitos, entendimento das terminologias de maneira que ao final fosse possível identificar a melhor linha capaz alicerçar o desenvolvimento de sistema de custo.

Também foi realizada pesquisa documental com caráter exploratório para verificação dos relatórios e manuais atualmente produzidos pelas prefeituras da RMS, que são o escopo do plano de intervenção, com objetivo de avaliar a atual base de dados existente e o grau de transparência destes.

Realizamos entrevista com Diretor da Diretoria de Assistência aos Municípios e com responsável da Primeira Inspeção Regional de Controle Externo de Salvador, via ligação telefônica com integrantes do Tribunal de Contas dos Municípios - TCM dos municípios da RMS.

Foram aplicados questionários (anexo I) aos membros de conselhos de políticas públicas (conselho da criança e do adolescente, assistência social, meio ambiente, educação, dentre outros) dos municípios de Camaçari, Pojuca e Simões Filho e 50 (cinquenta) servidores municipais das áreas de Controladoria, Secretarias da Fazenda, Tecnologia da Informação e Administração de Camaçari, Dias D'avila.

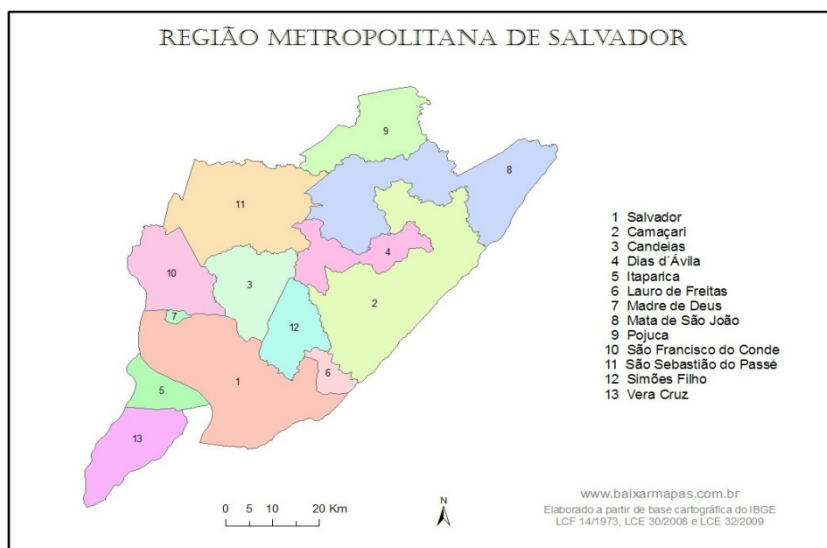
Sendo todas fontes de dados primários, que tem o intuito de aferir o entendimento e aceitação para implantação do sistema de custos, especialmente por ser as áreas que mais atuaram na concepção do produto objeto do presente Plano de Intervenção.

Como fontes de dados secundários foram analisados pareceres emitidos pelo TCM referente análise das contas dos 13 (treze) municípios da RMS correspondente aos exercícios de 2015 e 2016.

O resultado esperado do plano de intervenção é a formulação do conjunto de diretrizes que superem as dificuldades de cada município na implantação do sistema de custo, que posteriormente servirá de base para implementação de sistema de apuração de custos que atenda a demanda gerencial dos municípios da RMS, as demandas legais e que seja economicamente viável.

#### 1.4 Localização do Plano de Intervenção

A presente proposta de intervenção pretende abranger os 13 (treze) municípios que compõem a Região Metropolitana de Salvador - RMS no Estado da Bahia, criada há 45 (quarenta e cinco) anos, através da lei



complementar federal número 14/1973. Inicialmente a RMS era composta por 08 (oito) Municípios, a saber: Salvador, Camaçari, Candeias, Itaparica, Lauro de Freitas, São Francisco do Conde, Simões Filho e Vera Cruz. Posteriormente através das Leis Complementares do Estado da Bahia n 30/08 e 32/09, foram incluídas as cidades de Mata de São João, São Sebastião do Passé e Pojuca, respectivamente, e com a emancipação dos municípios de Dias D'avila e Madre de Deus, completou a atual composição.

A proposta de implantação do sistema de custos é pensada para ser direcionada ao Poder Executivo de 05 (cinco) Municípios e também apresentada, com objetivo de obter apoio e incentivo, a Entidade Metropolitana da Região Metropolitana de Salvador - EMRMS, criada através da Lei Complementar nº 41/2014, sendo esta uma autarquia intergovernamental de regime especial, com caráter deliberativo e normativo, com finalidade de aprovar objetivos, metas e prioridades de interesse regional, compatibilizando-os com os objetivos do estado e dos municípios que a integram, bem como fiscalizar e avaliar sua execução.

### **1.5 Público-Alvo**

Os Municípios que compõem a RMS possuem características populacionais, socioeconômicas, educacionais e estruturas administrativas diversificadas, ainda assim, o PI atingirá diretamente os servidores e agentes políticos do poder executivo dos municípios, considerando que para seu sucesso será necessário envolvimento e comprometimento com a melhoria da utilização dos recursos públicos, através de qualificação e/ou implantação de procedimentos capazes de qualificar a apuração e mensuração de custos e também pela possibilidade de desenvolvimento da governança e qualificação das ferramentas para tomadas de decisões dos gestores.

A sociedade civil também será indiretamente afetada no início da implantação do plano e posteriormente diretamente afetada com os seus resultados, principalmente através da possibilidade que terão os conselhos de políticas públicas em adotarem os relatórios de mensuração de custos para avaliação e comparabilidade entre as unidades das suas respectivas políticas, possibilitando melhor avaliação da *accountability* dos gestores municipais. Posteriormente com adoção de políticas que promovam a transparência e o acesso à informação, estando disponível para toda sociedade através de relatórios de apuração e avaliação de custos, a população da RMS, hoje segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, estimada em de 4.015.205 (quatro milhões, quinze mil, duzentos e cinco), também será afetada com este acesso, bem como, com a provável melhoria das atuações de suas prefeituras no atendimento as reais necessidades desses.



### 1.6 Valor previsto

ITEM	DESCRIÇÃO	QUANT	VALOR UNITÁRIO (R\$)	VALOR TOTAL (R\$)
01	Passagens para técnicos que participaram na qualidade de convidado das palestras e seminários	10	5.500,00	55.000,00
02	Confecção de Kit educativo (folders, apostilas etc)	10.000	18,00	180.000,00
03	Servidor para Data Warehouse com capacidade de posterior expansão.	1	20.000,00	20.000,00
04	Custo operacional mínimo (pessoal destacado para focar na política de custos. Mínimo de 10 servidores x 3.000 horas de trabalho x valor hora trabalhada. (a presente estimativa deve ser refeita, tão logo esteja definido os grupos de trabalho e o plano de ação)	1	5.100.000,00	5.100.00,00
05	Participação dos servidores responsáveis pela implantação em eventos nacionais sobre o tema	10	5.000,00	50.000,00
<b>ESTIMATIVA TOTAL GERAL PARA OS 764 DIAS</b>				<b>5.405.000,00</b>

### 1.7 Duração

O presente PI tem previsão de duração de 764 (setecentos e sessenta e quatro) dias. O período compreenderá as fases de conscientização, planejamento (incluindo normatização e criação de grupos de trabalho), capacitação dos envolvidos, adequação dos sistemas orçamentário e contábil (se necessário),

implementação do sistema e culminando com a avaliação do plano em conjunto com encerramento do projeto e emissão dos relatórios devidamente conferidos e atestados pelo Comitê Gestor.

### **1.8 Instituição/unidade funcional gestora e idealizadora**

Inicialmente terá como área piloto o município de Camaçari e posteriormente, caso seja do interesse dos demais municípios da RMS, formarão um grupo de trabalho regional para capacitar, monitorar e compartilhar experiências e quando possível, tecnologias entre si.

## **2. OBJETIVOS**

Propor o desenvolvimento e implantação de um sistema de custos, objetivando profissionalização no gerenciamento dos recursos públicos, a transparência, o controle social e o aperfeiçoamento na tomada de decisão dos gestores, fortalecendo a accountability, o compliance e o princípio constitucional da eficiência nos municípios da Região Metropolitana de Salvador - RMS.

### **2.1 Objetivos Específicos**

- ✓ Elaborar ferramenta para agregar na avaliação do uso de recursos públicos municipais disponíveis, possibilitando a comparabilidade entre unidades e/ou políticas similares;
- ✓ Fomentar o atendimento ao princípio constitucional da eficiência;
- ✓ Auxiliar no cumprimento do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável - ODS 17;
- ✓ Qualificar a accountability dos gestores municipais aos órgãos de controle interno, externo e social.

### 3. MARCO TÉCNICO E TEÓRICO

As ações e projetos desenvolvidos nas administrações públicas devem ou deveriam passar por algumas etapas antes de sua execução, tais como: diagnóstico de problemas/oportunidades vividas e desejadas pela sociedade, definição de agenda para somente depois efetivamente serem formuladas, implementadas, monitoradas e avaliadas para verificação de seus resultados efetivos. Ainda assim, é preciso perceber que trata-se de fases que por vezes ocorrem de maneira concomitante, conforme colocou WU, et al.:

*[...] as atividades de políticas não ocorrem em “estágios”, com uma progressão linear de um para o outro. Ao contrário, são conjuntos de atividades discretas, embora inter-relacionadas, em que os gestores públicos podem se envolver para alcançar os objetivos das políticas da sua sociedade e do seu governo [...] (2014, p. 21)*

Essas etapas são contínuas, formando um ciclo de desenvolvimento e aprimoramento das políticas públicas, objetivando o atendimento aos anseios da sociedade alicerçadas pelos princípios constitucionais da administração pública previsto na carta magna (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), além de outros previstos pelo ordenamento jurídico mais recente, que serão lembrados adiante.

O princípio constitucional da eficiência foi introduzido no rol dos princípios constitucionais por intermédio da Emenda Constitucional 19/1998, em função da necessidade de verificação da qualidade dos produtos e atividades desenvolvidas com economia e manutenção da qualidade ou buscar ferramentas para ampliá-la, contudo, seu conceito já estava implícito ao longo da carta magna, como explicita Spitzcovsky:

*[...] em seu artigo 74, II, ao cuidar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, já trazia previsão de um sistema integrado de controle interno exercido pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário para a comprovação da eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da Administração Federal” (2008, p. 250)*

Para verificação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, os atores da gestão pública, precisam compreender a importância das avaliações das diversas políticas públicas. Para Wu et al. (2014, p. 137), “[...] a avaliação é uma etapa fundamental do processo de políticas públicas, e os gestores públicos devem dedicar mais cuidado e atenção a ela do que normalmente fazem.”

Uma das formas de avaliação das ações executadas pela administração pública é a avaliação de desempenho, que poderá responder a muitos questionamentos dos gestores, a depender dos tipos de dados coletados e tratados para isso. Em 1993, B. Guy Peters e Jon Pierre, 2010 apud Kamensky classificou:

*[...] as categorias de dados de desempenho podem ser classificadas em: (1) Dados de entrada (ex.: recursos materiais e humanos); (2) Dados de processo (tais como carga de trabalho e nível de complexidade da atividade); (3) Dados de eficiência (como índice de produtividade e custo unitário); (4) Dados de saída (bens e serviços entregues); (5) Resultados (em relação a metas intermediárias ou finais) incluindo a verificação da qualidade; (6) Dados de impacto.*

Claramente um dos suportes para modelo de avaliação citado acima é a determinação de um protótipo para apuração de custos, sendo esta uma importante ferramenta, dentre outras necessárias, para munir o gestor de informações e conhecimento.

Na administração privada, a apuração de custos surgiu, ou ao menos temos os primeiros registros oficiais, por volta do século XVIII, durante a Revolução Industrial, a partir da necessidade de avaliação de estoques nas indústrias, sendo uma das possíveis razões para o surgimento da contabilidade de custos, segundo Viceconti e Neves (2008).

Na administração pública, a obrigatoriedade de apuração de custos figura explicitamente pela primeira vez na Lei nº 4.320/1964, em seus artigos nº 85 e 99, evidenciando que a necessidade desse tipo de controle nas gestões públicas não é nada recente. Em que pese, o legislador ter focado em serviços industriais, o conceito desses serviços na citada lei, abarca uma série de serviços comuns a vários segmentos da administração pública.

*Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

*Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.*

O Decreto-lei nº 200/1967 também ratificou a obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos para a Administração Federal, quando no art. nº 79 determina que: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma mais abrangente e explícita no que tange a obrigatoriedade e necessidade de utilização de sistemas para apuração de custos na administração pública, trouxe em seu art. 50:

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

...

*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.***

Contudo, foi a partir de 2008 com a edição pelo Ministério da Fazenda - MF da Portaria nº 184, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes das três esferas de governo) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que os debates sobre a obrigatoriedade e relevância para as gestões públicas do sistema de custo foi intensificada, apesar de ainda ser incipiente se comparada a sua relevância para elevação da qualidade dos gastos e para auxiliar nas tomadas de decisões dos gestores públicos.

No mesmo ano da portaria do MF, o Conselho Federal de Contabilidade também aprovou por intermédio da Resolução nº 1.129/08, a NBCT 16.2 sobre Patrimônio e Sistemas Contábeis, estabelecendo a definição de patrimônio público e

a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil e apresentou o conceito de sistema e de subsistema de informações contábeis para as entidades públicas. De acordo com a NBCT 16.2 o sistema contábil da administração pública é separado em 5(cinco) subsistemas de informações contábeis, dentre eles o subsistema de Custos que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Importante salientar que NBCT 16.2 foi revogada em 01/01/2017 pela NBCTSP Estrutura Conceitual, porém não poderia deixar de ser citada por sua importância na trajetória de consolidação da cultura de apuração de custo na gestão pública como todo.

Os sistemas de custos deverão considerar os princípios contábeis quando da formação da informação de custo, como a competência, até porque, conforme a NBCT 16.11 - Sistema de Informação de Custos no Setor Público, o profissional de contabilidade é o responsável pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos, contudo, os demais servidores das entidades são responsáveis pela fidedignidade da informação, análise e verificação da consistência da informação.

Além da responsabilização, a NBCT 16.11, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e é apresentado, nessa norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Assim, a NBCT 16.11 é outro marco histórico para a apuração de custo na gestão pública, principalmente por conter maiores detalhes para implantação de sistemas de custos, apesar de ainda não ser o ideal, mas já orienta os gestores a utilizarem a ferramenta e porque não dizer, despertar o início da cultura de apuração de custos para diversos objetivos, conforme estabelece a norma:

*O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo:*

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

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

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

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

*(e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.*

A obrigatoriedade da implantação do SICSP em todas as entidades do setor público também está explícita no item 7, já o item 8 ressalta a importância da apuração de custos como “[...] requisito de transparência e prestação de contas, seja para o controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais”.

Durante a realização da pesquisa para elaboração do presente Plano de Intervenção, analisamos os pareceres de apreciação das contas municipais por parte do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia - TCM/BA e ficou constatado que a referida corte de contas não vinha cobrando ou advertindo os gestores para que procedam a implantação de sistema de custos, mesmo sendo uma obrigatoriedade legal. Segundo membros do TCM entrevistados por telefone, a omissão proposital da corte se dá em função da necessidade dos municípios regularizarem outras ações primárias, mas que darão sustentabilidade para uma boa e regular apuração de custos, contudo, um dos entrevistados ressaltou que a tendência é de que conste nos pareceres das contas referente ao exercício 2017, que estão paulatinamente sendo emitidos, alerta no que concerne a obrigatoriedade de implantação de sistema de custos.

Para o completo entendimento do conceito de custos é salutar, diferenciarmos de outros conceitos tais como: gastos, investimento e perdas, para distinção destacamos abaixo os conceitos definidos na NBC T 16.11.

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

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

**Perdas** correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços.

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

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



Para análise do objeto de custo, que conforme a NBC T 16.11 é: “[...] a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos [...]”, a Norma também explicita 03 (três) elementos básicos que formam um sistema de custos:

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

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

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

Considerando as peculiaridades de cada objeto de custos, é pacífico entre os estudiosos do tema, que um Sistema de Custos deve ser implementado paulatinamente, de modo a permitir observações, correções, aperfeiçoamentos e mudança de cultura no cerne do órgão ou entidade em que o sistema está sendo implementado.

Um bom exemplo da implementação gradual, ocorreu na cidade de Belo Horizonte que conforme apresentado durante o VIII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, ocorrido em agosto de 2018, demonstrou que as análises de apuração de custos iniciou-se em 2011 e vem sofrendo alterações e melhorias desde então. O município montou um mapa estratégico onde além de considerar as peças de planejamento, também aliou as estratégias pretendidas pelos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável - ODS, enfrentando a partir desses conceitos basilares os desafios da agenda municipal, quais sejam: "unificar linguagens e definir critérios e mecanismos apropriados; criação de rede intersetorial (compromisso e responsabilidade); sistematização de informações (planejamento/orçamento); registros metodológicos."



**Figura 1: Apresentação durante VIII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público.**

O município ressaltou em sua apresentação que além da necessidade gerencial dos órgãos para qualificação do uso dos recursos públicos e das obrigações legais em âmbito nacional, o Brasil também é signatário da Agenda 2030, firmado por chefes de Estado e governos mundiais em setembro de 2015, na sede da Organização das Nações Unidas - ONU em Nova York.

Trata-se de uma agenda de ações a serem desenvolvidas até 2030, que conforme disposto no sitio eletrônico da ONU tem por objetivo:

*[...] acabar com a pobreza e a fome em todos os lugares; combater as desigualdades dentro e entre os países; construir sociedades pacíficas, justas e inclusivas; proteger os direitos humanos e promover a igualdade de gênero e o empoderamento das mulheres e meninas; e assegurar a proteção duradoura do planeta e seus recursos naturais. Resolvemos também criar condições para um crescimento sustentável, inclusivo e economicamente sustentado, prosperidade compartilhada e trabalho decente para todos, tendo em conta os diferentes níveis de desenvolvimento e capacidades nacionais (2018).*

A agenda 2030 foi construída através de 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável – ODS e 169 metas, alicerçados em 5 diretrizes/ações (5 P's): Pessoas, Planeta, Prosperidade, Paz e Parceria.

É imperioso que a devida apuração de custos seja utilizado como ferramenta de informação em todas as políticas públicas, podendo permear por todos os ODS, contudo a que se observar a ligação direta com o ODS 17 - Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável, uma vez que este ODS possui ações para monitoramento, prestação de contas, crescimento de receitas e fornecimento de dados para tomada de decisão interna e como fonte de informações aos possíveis parceiros externos.

Através de pesquisa empírica ratificamos o exposto por representantes do município de São Paulo durante VIII Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, que evidenciou como sendo dificuldades enfrentadas pelos municípios: Ausência de exemplos de aplicação da metodologia de custos públicos; a contabilidade governamental ainda não aplica o regime de competência com plenitude; apuração de custos exige uma grande quantidade de informações financeiras e não financeiras, os orçamentos públicos em sua maioria são elaborados com base em insumos e não em resultados sobre a dificuldade de implementação da cultura de custos no âmbito dos municípios.

Para fazer frente ao desafio de implementar e sustentar o desenvolvimento e a melhoria contínua de um sistema de apuração de custos, é importante a elaboração de plano que contemple envolvimento de servidores de todos os escalões, mas para além do desafio técnico e administrativo, por vezes os Municípios esbarram em entraves políticos, principalmente ao tratarmos de políticas públicas de interesse comum para regiões metropolitanas e mesmo que a política de apuração de custos não se enquadre na definição constante no inciso II, art. 2 da Lei nº 13.089, de 12 de janeiro de 2015, seria muito importante a implantação do sistema de custos nos municípios da RMS, de forma a obter ferramenta de comparabilidade de eficiência e resultados das políticas públicas de interesse comum, obviamente levando em consideração a particularidade fiscal e administrativa de cada município, contudo os conflitos políticos/partidários existentes na região são fatores preponderantes para o insucesso do desenvolvimento da

RMS com base no Estatuto das Metr6poles, a exemplo da A73o Direta de Inconstitucionalidade - ADI 5155, protocolada em agosto de 2014, que solicita a suspens3o da efic3cia dos artigos 01 ao 25 da Lei Complementar n3 41/2014, que disp3e sobre:

*Cria73o da Entidade Metropolitana da Regi3o Metropolitana de Salvador, dispondo sobre sua estrutura de governan73a e sobre o sistema de planejamento metropolitano, institui o Fundo de Mobilidade e de Modicidade Tarif3ria do Transporte Coletivo da Regi3o Metropolitana de Salvador - FMTC-RMS, atende o art. 13 da Lei Federal n3 11.445, de 05 de janeiro de 2007, no 3mbito da Regi3o Metropolitana de Salvador, autoriza a institui73o do Fundo de Desenvolvimento Metropolitano da Regi3o Metropolitana de Salvador - FRMS, e d3 outras provid4ncias.*

Conforme consta nos autos, a parte autora da a73o alega que a referida Lei reduz a autonomia dos entes da RMS ao autorizar a intromiss3o do Estado da Bahia na gest3o dos munic3pios, negligenciado assim o modelo federativo estabelecido pela Constitui73o Federal de 1988.

Durante o desenvolvimento da pesquisa para concep73o do presente PI, tentamos agendar entrevista com a coordena73o da Entidade Metropolitana da Regi3o Metropolitana de Salvador - EMRMS, j3 que na proposta inicial a entidade seria a detentora do modelo de opera73o do sistema para ent3o ofertar a metodologia, o modelo de opera73o, atuaria como multiplicadora e incentivadora do uso da ferramenta nos 13 (treze) munic3pios que comp3em a regi3o, todavia encontramos a EMRMS com suas atividades paralisadas, enquanto aguarda decis3o do Supremo Tribunal Federal - STF.

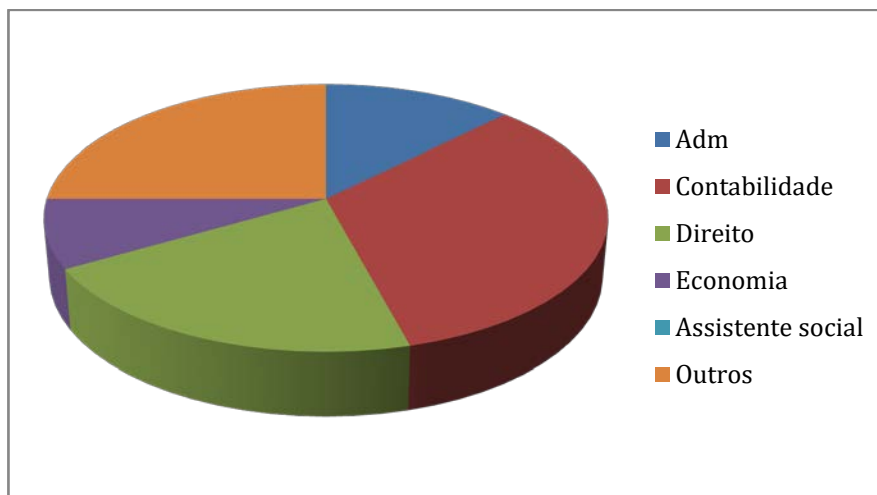
Ao analisarmos o disposto no par3grafo 33, do artigo 25, da Constitui73o Federal, constatamos que a Carta Magna delega a cria73o de regi3es metropolitanas aos Governos Estaduais. Contudo, uma vez instituidas ao se avocar o inciso I, do artigo 63 do Estatuto da Metr6pole, o qual afirma que a governan73a interfederativa das regi3es metropolitanas e das aglomera73es urbanas respeitar3 a preval4ncia do interesse comum sobre o local. N3o obstante, o inciso III do mesmo artigo enfatiza o princ3pio da autonomia dos entes da Federa73o, tendo sido esse aparente conflito uma das motiva73es para que o Governo do Estado do Par3 ingressasse com a ADI 5857 em dezembro de 2017, requerendo que o STF declarasse os art. 10 e 21 do Estatuto da Metr6pole inconstitucionais.

Diante do exposto e para o estabelecimento de segurança jurídica, não só das ações da EMRMS, mas também das demais RM e da RIDE, é premente que o STF emita parecer sobre a matéria.

Com a dificuldade de articulação através da Entidade Metropolitana para desenvolvimento de sistema de apuração de custos que atendesse toda a região, a solução encontrada no desenvolvimento do PI foi eleger um dos municípios para posteriormente servir de experiência piloto e posterior absorção da metodologia pelos demais. Assim, o presente plano foi desenvolvido para aplicação prioritário no município de Camaçari, por ser um município com capacidade orçamentária, técnica e administrativa de absorver a presente proposta.

Destarte, é imperioso o desenvolvimento de planejamento estratégico para adoção da cultura de apuração custos e para auxiliar a concepção do referido plano. Ressaltamos que a palavra sistema no contexto do presente PI, é empregada em sentido amplo para formação de conjunto de elementos, intelectualmente organizados, indo além, mas não excluindo, da definição de software, consistindo em mudança de concepção e também conscientização dos diversos atores que participam, direta ou indiretamente, da aplicação de políticas públicas, incluindo os agentes políticos para que atuem como patrocinadores do projeto e sua necessária manutenção posterior.

A necessidade de disseminação do conceito, dos princípios basilares e da metodologia e estrutura para a apuração de custos, possibilitando melhor exercício de accountability e tomada de decisões por parte dos gestores pode ser observado no resultado da pesquisa feita através aplicação de questionários a 53 (cinquenta e três) servidores de diversas áreas e municípios da RMS, mas prioritariamente os que atuam nas áreas financeiras e orçamentárias das secretarias e controladorias, onde 79% disseram conhecer pouco e 8% não conhece nada no que tange a gestão e apuração de custos no âmbito do setor público, importante salientar que 33,3% que responderam ao questionário são formados em contabilidade, dado preocupante, visto que denota a baixa importância dada nos cursos a matéria tão relevante para avaliação das políticas públicas no país, quadro agravado ao verificarmos que 75% possuem pós graduação e em sua maioria em áreas ligadas a gestão pública.



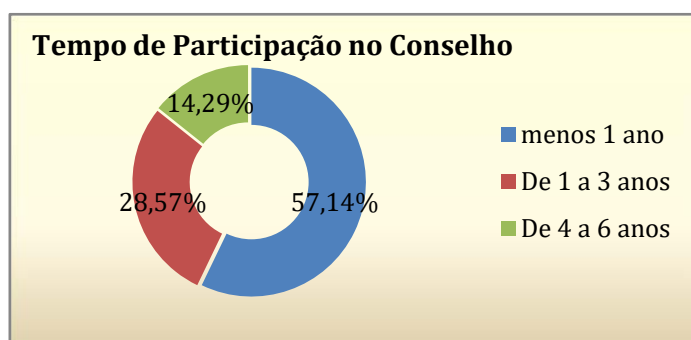
Oportuno também para salientar que a afirmação da necessidade de difusão da matéria aqui tratada, entre os servidores públicos municipais, advém do fato de que 56,5% são servidores há mais de 04 (quatro) anos e mesmo desenvolvendo suas atividades em pastas tão estratégicas, desconhecem a temática, fator que certamente contribui, aliado a ausência de prioridade dos agentes políticos, para ausência de sistemas de apuração de custos nas gestões municipais.

Ao serem questionados se afirmariam com segurança que as políticas públicas desenvolvidas em seus municípios são eficientes, apenas 37,5% responderam que sim e responderem se o grau de eficiência é alto, baixo ou desconhece, 58% afirmaram desconhecer.

Em que pese, desconhecerem a matéria, 100% acham que um sistema de apuração de custos na administração é importante e 87,5% acreditam que a implantação do sistema impactaria nas suas atividades positivamente. Ao serem questionados acerca das suas disposições em contribuir para implantação de um sistema de custos, 66,7% declararam estar dispostos a contribuir, estando aí o campo para atuação de sensibilização, capacitação e formação de equipes para atuarem na gestão e apuração de custos nos municípios da RMS.



A pesquisa também abrangeu os conselhos municipais de políticas públicas com objetivo de verificar o grau de conhecimento dos conselheiros sobre o tema e a necessidade de orientação e capacitação desses sobre a matéria. Dos questionários respondidos, 43% foram de conselheiros diretamente ligados a assistência social e 57% aos demais conselhos, observamos também que o esforço de capacitação dos conselheiros por parte dos municípios deverá ser contínuo, em função da rotatividade observada pelo resultado da pesquisa que abordou o tempo de atuação no atual conselho e também por informação dos conselheiros durante visitas realizadas durante a pesquisa para observação do conteúdo de suas reuniões.



Dos que responderam, 71% afirmam ter pouco conhecimento sobre custos, contudo, o mesmo percentual informa que a avaliação das políticas públicas são feitas do ponto de vista da despesa realizada e dos resultados obtidos, denotando que os resultados revelam apenas o cumprimento de metas físicas, aparentemente

sem a preocupação de interligação entre meta física, meta financeira e efetividade das políticas públicas.

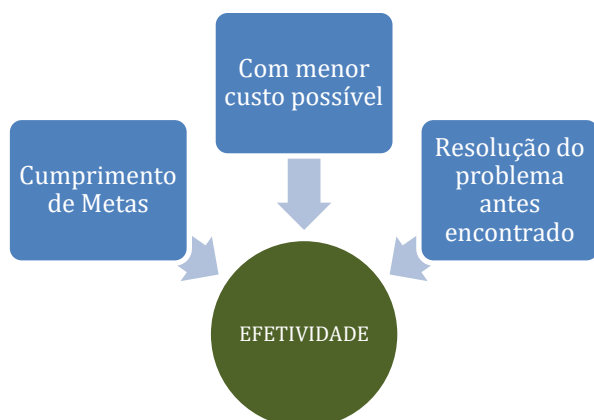


Figura 2: Matriz para verificação de efetividade

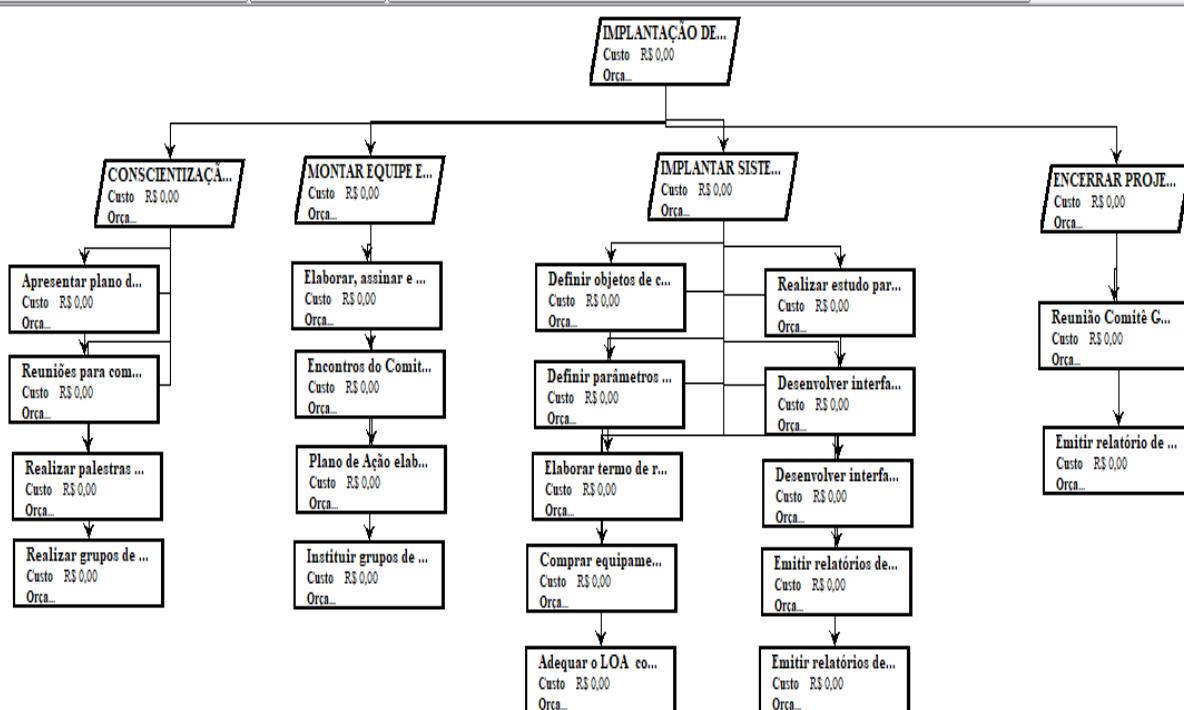
Considerando que 100% dos conselheiros, entendem que a divulgação da informação de custos nos portais de transparência municipais potencializaria as ações dos conselhos, e certamente seria positivo para fortalecimento da accountability por parte dos gestores locais a sociedade civil.

Considerando a clareza da obrigatoriedade, do entendimento e pré disposição dos conselheiros e servidores pesquisados em apoiar, das vantagens quando da absorção da cultura de custos no âmbito dos municípios, será apresentado a seguir detalhes de modelo de metodologia para implementação de um sistema de apuração de custos.



## 4. ESCOPO

### 4.1 Estrutura Analítica



### 4.2 Não Escopo do Projeto

Não é escopo do presente plano, a contratação de servidores especializados e nem a contratação ou desenvolvimento de sistemas tecnológicos de novos subsistemas.

### 4.3 Premissas

- ✓ Aceitação do plano de intervenção pelos gestores dos Municípios;
- ✓ Nenhum município da RMS implantou o sistema de custos;
- ✓ Pressão por parte dos órgãos de controle para cumprimento do previsto no ordenamento jurídico;
- ✓ Disponibilidade orçamentária para aquisição do banco de dados;
- ✓ Existência de servidores para atuarem na implantação do sistema.

#### **4.4 Restrições e Riscos**

Como fatores de risco podemos citar 03 (três) possibilidades: Dificuldade de alocação de pessoal para trabalharem no desenvolvimento da política de custos em detrimento as atividades já desenvolvidas atualmente; não prioridade orçamentária para as aquisições necessárias para adequação ao modelo de BI proposto, principalmente do equipamento para armazenamento do banco de dados; possibilidade de troca dos gestores, e especial das secretarias meio com risco de não entendimento ou aceitação da política de custos anteriormente estabelecida; negligencia na conscientização e capacitação dos servidores na temática.

Além disso, tentamos, mas sem sucesso, realizar entrevistas do tipo semiestruturada com controladores ou subcontroladores, contudo alegaram dificuldade de agenda em função dos afastamentos no período eleitoral. Já a gestora da Entidade Metropolitana da Região Metropolitana de Salvador - EMRMS, segundo informações de servidora por telefone, estava desenvolvendo outras atividades em função da paralisação das atividades da EMRMS.

#### **4.5 Estrutura de gestão e principais atores envolvidos**

Dado a obrigatoriedade legal, administrativa e as vantagens internas e externas do ponto de vista dos controles, a adoção de um sistema para apuração de custos não deve mais ser adiada, sendo premente sua implantação. Para tanto, primeiramente deve ser legalmente instituído, através de decreto, o comitê gestor da política de apuração de custos do município, composto minimamente por membros das secretarias de Governo, Administração, Fazenda e da Controladoria Geral com objetivo de:

- Delinear os macros processos de gestão, atribuindo-lhes elementos facilitadores para implantação do sistema de custos;
- Identificar todos os sistemas informatizados utilizados no município e suas potencialidades (técnicas e administrativas) de se transformarem em sistemas alimentadores da base de dados de custos;
- Definir, após os estudos citados nas alíneas 'a' e 'b', os objetos de custos prioritários, através de critérios de importância e viabilidade;

- Realizar seminário ou encontros objetivando difundir a importância, obrigatoriedade e aplicabilidade dos futuro relatórios de custos das políticas públicas do município;
- Constituir os grupos de trabalho, que conforme a área temática contar com participação de técnicos de todas as secretarias, considerando que todas manipulam ao menos 01 (um) sistema estruturante, a exemplo do sistema de gestão orçamentária;
- Definir periodicidade das reuniões do comitê gestor e desses com os grupos de trabalho.

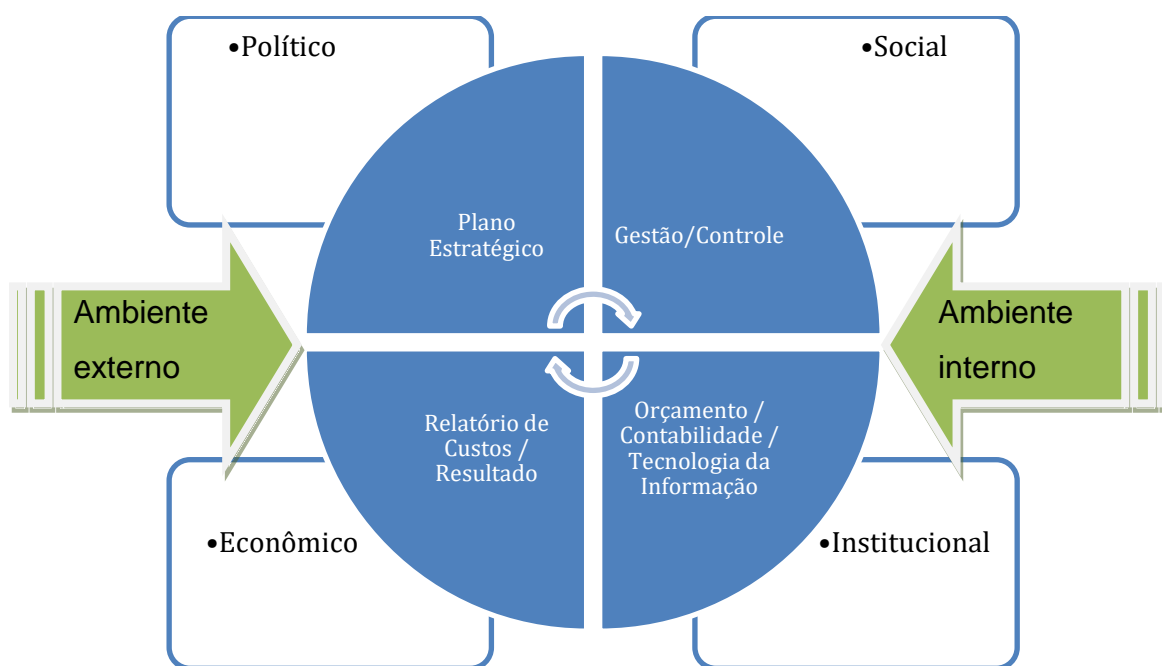


Figura 3: Visão integrada do ciclo de gestão para apuração de custos

A figura 3, mostra que execução do plano estratégico recebe influencias de diversos setores internos e externos no seu entorno, devendo dialogar constantemente e de maneira recíproca com eles objetivando não aprimoramento do inicialmente pensado, mas também para manter a integração entre as áreas, mitigando a perda de foco.

Uma vez formado os grupos de trabalho, seus integrantes deverão ter como principal tarefa verificar a fidedignidade das informações constantes nos sistemas

alimentadores/estruturante (que a partir daqui chamaremos de subsistemas) da base de dados de custos e também auxiliar o comitê gestor para definição dos objetos de custos que serão inicialmente apurados, respeitando a particularidade e necessidade de cada área, podendo utilizara separação já existente de função e subfunção, constante na portaria 42, iniciando pela formação e definição de quais macros grupos de custos e depois hierarquizá-los por nível de prioridade e definição de quais serão inicialmente trabalhados durante a implantação. A escolha por mapear por macros grupos de função e subfunção ao invés de secretarias, se dá por considerarmos que não é raro as políticas públicas precisarem de intersectorialidade ou serem equivocadamente sobreposta entre as secretarias.

É preciso salientar que apesar de um sistema de apuração de custos concebido para atender a prefeitura deva respeitar as diferentes expectativas e necessidades de cada área, permitindo assim pequenas adequações no sistema para atendimento a essas demandas, sem afastar-se, contudo, do atributo de comparabilidade que deve existir nos custos comuns entre as secretarias e também com as mesmas políticas em outros entes.

Uma vez formado os macros grupos, iniciará a identificação dos itens de custos, ao qual sugerimos o modelo de abordagem metodológica constante no manual de custos do Governo Federal, em função de ser metodologia já testada, precisando de adequação para o âmbito municipal e também por partir da premissa de utilização de informações já disponíveis nos subsistemas. Essa abordagem foi dividida, conforme manual do portal de custos do Governo Federal, em:

a) Identificação dos Itens de Custos:

Com objetivo de se identificar o que foi consumido, os itens de custos podem ser estabelecidos a partir da natureza da despesa detalhada, informação facilmente extraída de subsistemas, sem necessidade de muitos esforços financeiros ou operacionais para extração da informação.

b) Fonte de Dados:

A fonte de dados sugeridas no presente PI são subsistema de pessoal, subsistema orçamentário, financeiro e contábil, subsistema de almoxarifado (inclusive o módulo de assistência farmacêutica) e outros que por ventura

existirem e forem classificados pelo grupo de trabalho e pelo comitê gestor como sendo sistema estruturante para apuração de custos.

c) Classificação dos Custos:

Custos controláveis - aqueles que podem ter seu consumo definido a partir da influência dos gestores;

Custos não controláveis - aqueles que independem diretamente da influencia do gestor. Exemplo: pessoal inativo e pensionistas;

Custos de funcionamento - conjunto de itens de custos gerais para garantir o mínimo para desenvolvimento das atividades. Exemplo: energia, telefone, vigilância etc.

d) Alocação dos Custos:

É a definição de alocação se os custos serão alocados no sistema por secretaria, unidade, diretoria ou definidas a partir dos programas do Plano Plurianual e das ações orçamentárias, na necessidade de escolha, esta última é a sugerida pelo PI, considerando que o objetivo é a avaliação das políticas públicas. Não descartando, quando da implantação a realização de testes para verificar a possibilidade de alocação das duas vertentes (por unidade e por política pública).

Para além da abordagem metodológica, o planejamento estratégico deve levar em consideração a abordagem tecnológica e de sistemas que pretende adotar, propomos modelo conforme figura 4, onde:

- **Business Intelligence - BI ou Inteligência de negócios** - refere-se ao processo como um todo, passando pela coleta, organização, análise, compartilhamento e monitoramento de informações que permitem oferecer suporte a gestão e gerar informação para processo de transparência das políticas públicas.
- **Data Warehouse ou armazenagem de dados** - é um grande banco de dados que recebera informações dos bancos de dados dos subsistemas (conforme parametrização das informações necessárias para apuração de custos). As informações organizadas em um DW possibilitam a produção de relatórios e análises em séries históricas, dentre outras funcionalidades.

- **Usuários Internos** - são os servidores e gestores que utilizaram relatórios que junto com outras variáveis, comporão portfólio para análise de dados e tomada de decisão.
- **Usuários Externos** - É toda sociedade que poderá visualizar relatórios de resultados das políticas públicas, a partir de informações simplificadas e didáticas. Sendo essa a última fase de implantação, após maturidade da fase para atendimento ao público interno.

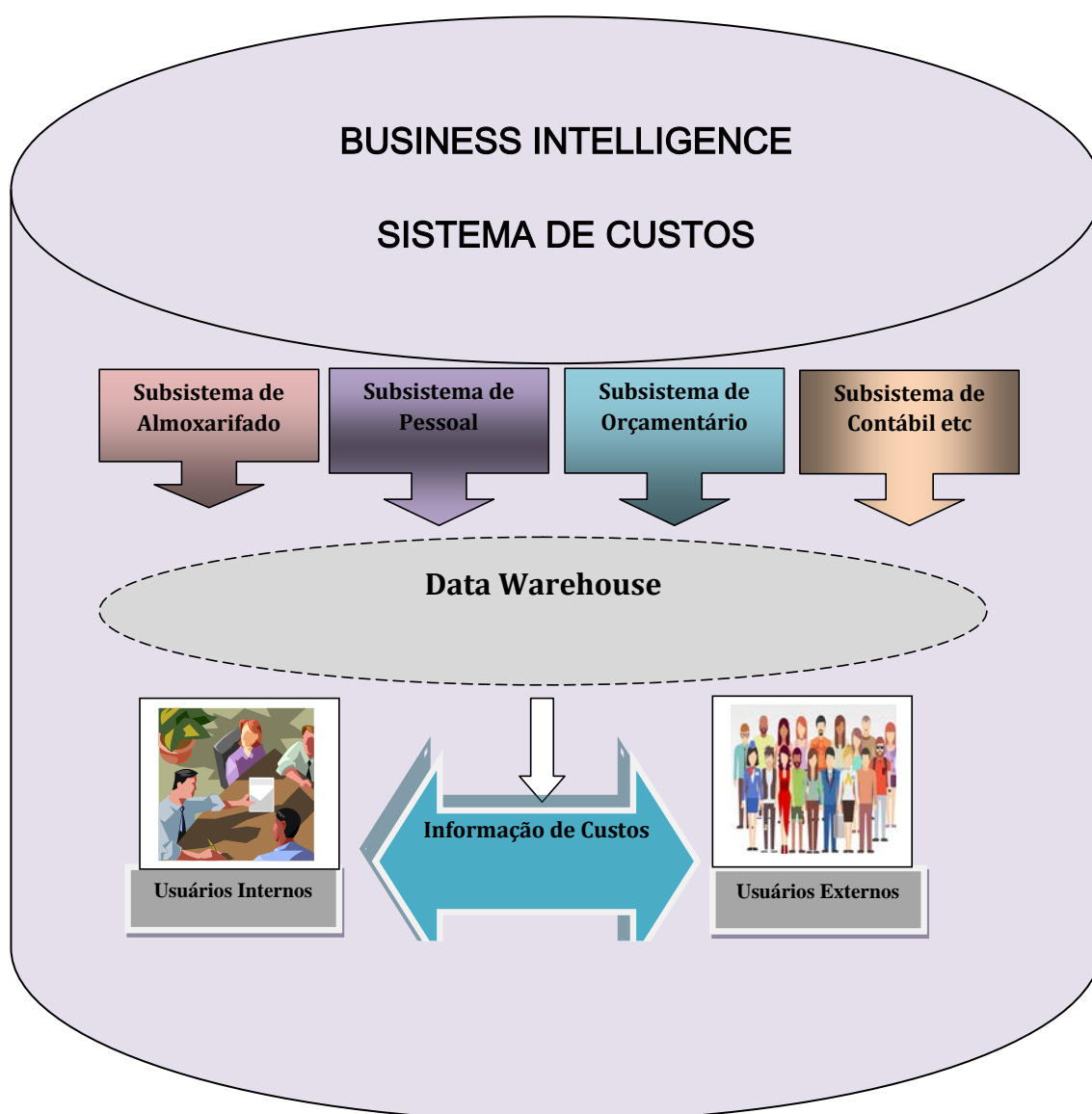


Figura 4: Modelagem de Tecnologia da Informação

A metodologia apresenta nesse PI tem como princípio basilar a necessidade de respeitabilidade, otimização e qualidade na gestão da coisa pública, sendo relevante realçar a necessidade da plena consciência para a importância da informação que um Sistema de Custos pode oferecer no apoio à gestão e controle de custos, o que aparenta não existir nos municípios da RMS. Certamente, o município pioneiro terá a vantagem de transmitir confiança aos munícipes e aos investidores, gerando consciência cidadã e desenvolvimento sócio econômico.



Figura 5 - Stakeholders do Sistema de Apuração de Custos

Obviamente que para tanto , será imperioso aperfeiçoar o tratamento da informação, tornando-a cada mais confiável e de mais fácil entendimento dos diversos interessados. Salutar enaltecer que não basta a implementação do sistema, mas atenta-se também para seu natural dinamismo, sendo imprescindível criticar e se preciso for rever seus critérios e resultados com frequência, para que possam resultar em relatórios condizentes com a realidade de informação que se fizer no presente.

## 5. CRONOGRAMA

NOME	Duração	Início	Fim
<b>IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS DA RMS (tendo como piloto o Município de Camaçari)</b>	764 dias	dez/18	nov/21
<b>CONSCIENTIZAÇÃO / SENSIBILIZAÇÃO</b>	640 dias	dez/18	mai/21
Apresentar plano de intervenção para prefeito e/ou gestores municipais	10 dias	dez/18	dez/18
Reuniões para composição do comitê gestor da política de custos	13 dias	dez/18	jan/19
Realizar palestras e seminários com a temática Custos na Administração Pública	500 dias	jun/19	mai/21
Realizar grupos de estudos com os grupos de trabalho instituídos pelo comitê gestor	120 dias	mai/19	out/19
<b>MONTAR EQUIPE ESTRATÉGICA</b>	106 dias	jan/19	jun/19
Elaborar, assinar e publicar decreto de formação do comitê gestor	3 dias	jan/19	jan/19
Encontros do comitê gestor para elaborar plano de ação	90 dias	fev/19	jun/19
Plano de ação elaborado e publicado	1 dia	jun/19	jun/19
Instituir grupos de trabalho	15 dias	mar/19	mar/19
<b>IMPLANTAR SISTEMA DE CUSTOS NOS MUNICÍPIOS ENVOLVIDOS</b>	590 dias	jul/19	out/21
Definir objetos de custos	90 dias	jul/19	nov/19
Definir parâmetros de extração de dados do subsistemas	60 dias	jul/19	set/19
Elaborar termo de referência para aquisição equipamento de armazenamento de dados	30 dias	jul/19	ago/19
Comprar equipamento de banco de dados	120 dias	ago/19	jan/20
Adequar a LOA conforme modelo de operação a ser adotado	180 dias	jul/19	mar/20
Realizar estudo para verificar necessidade de adequação dos sistemas orçamentários, financeiros, almoxarifado e contábil	180 dias	jul/19	mar/20
Desenvolver interface do sistema para utilização interna	30 dias	jul/19	ago/19
Desenvolver interface do sistema para utilização externa (transparência)	200 dias	jul/19	abr/20
Emitir relatórios de apuração dos custos internos	25 dias	fev/20	mar/20
Emitir relatórios de apuração de custos externo	45 dias	ago/21	out/21
<b>ENCERRAR PROJETO</b>	12 dias	out/21	nov/21
Reunião comitê gestor para avaliar lições aprendidas	9 dias	out/21	nov/21
Emitir relatório de execução e quais necessidades de manutenção para operação do sistema	2 dias	nov/21	nov/21



## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente Plano de Intervenção fez um breve histórico sobre o início da concepção do que seria e qual a utilidade de um sistema de apuração de custos no âmbito da administração pública, mais especificadamente nos municípios.

Verificamos que apesar de ser obrigatório, na RMS os governos locais ainda não deram a devida atenção para o assunto e pretendemos com PI despertar as gestões para a necessidade. Porém, o presente estudo pretende muito mais que explicitar a obrigação da apuração é de evidenciar os benefícios trazidos por sistema de apuração de custo, sendo importante ferramenta para avaliação das políticas públicas com critérios de comparabilidade entre as políticas e entre as entidades. Inicialmente o PI seria para atender aos 13 (treze) municípios da RMS, porém a idéia inicial foi inviabilizada pela total paralisação da Entidade Metropolitana da RMS, que seria a entidade capaz de articular modelo para atendimento de todos os municípios, em função de um conflito muito mais político que técnico na região, atualmente a expectativa concentra-se na decisão do STF aos questionamentos da ADI 5155.

Diante da problemática e a necessidade de se ter um ponto de partida, mudamos o escopo e o presente PI apresentou uma proposta para implantação no município de Camaçari atuar como projeto piloto para depois disponibilizar a experiências com os demais municípios que tiverem interesse na metodologia aplicada.

Para tanto, sugerimos a criação de um Comitê Gestor para elaboração de um plano de ação estratégico, visto que para planejamento, sensibilização, capacitação, aquisição de equipamento, adaptação dos sistemas e efetiva implantação do sistema, considerando a necessidade de adequação durante todo o ciclo orçamentário, além da necessidade de contornar problemas estruturais e de cultura organizacional o lapso temporal não será menor que 4 (quatro) anos, entre a apresentação do PI aos patrocinadores da idéia e o efetivo funcionamento do sistema.

Para além da obrigação e necessidade interna, o presente estudo também inseriu a oportunidade de potencializar a *accountability* do gestor através de criação de uma versão de emissão de relatórios de custos das políticas públicas no portal da transparência, ao final de todo ciclo o município terá desenvolvido um sistema de BI, que será ferramenta importantíssima e de baixo custo para as tomadas de decisões, planejamento e efetivo avaliação da eficiência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAHIA, Lei Complementar nº 30, de 03 de janeiro de 2008. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121163>>. Acesso em: 30/08/2018.

\_\_\_\_\_, Lei Complementar nº 32, de 22 de janeiro de 2009. Disponível em: <<https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/70084/lei-complementar-32-09>>. Acesso em: 30/08/2018.

\_\_\_\_\_, Lei Complementar nº 41, de 13 de junho de 2013. Disponível em: <<http://cdn.jornalgrandebahia.com.br/2014/07/DECRETO-N%C2%BA-15.244-DE-10-DE-JULHO-DE-2014.pdf>>. Acesso em: 30/08/2018.

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20/06/2018.

\_\_\_\_\_, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 20/06/2018.

\_\_\_\_\_, Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm)>. Acesso em: 20/06/2018.

\_\_\_\_\_, Lei 12.527, de 18 de novembro 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 20/06/2018.

\_\_\_\_\_, Lei nº 13.089, de 02 de janeiro de 2015. Institui o Estatuto da Metrópole, altera a Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13089.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13089.htm)>. Acesso em: 20/10/2018.

\_\_\_\_\_, Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)> . Acesso em: 19/07/2018.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 20/06/2018.

\_\_\_\_\_, Secretaria do Tesouro Nacional. Manual do Portal de Custos do Governo Federal. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626285/Manual+do+Portal+de+Custos+do+Governo+Federal/1c605b35-45a8-451d-8d13-39f57366b36d>>. Acesso em: 24/10/2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 24 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos

procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>>. Acesso em: 30/08/2018.

MINISTÉRIO DO ORÇAMENTO E GESTÃO. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Que atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1o do art. 2o e § 2o do art. 8o , ambos da Lei n o 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria\\_Ministerial\\_42\\_de\\_140499.pdf/](http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf/)>. Acesso em: 22/10/2018.

B. GUY Peters e JON Pierre (orgs.). Administração Pública: coletânea. Tradução de Sonia Midori Yamamoto, Mirian Oliveira, São Paulo: Editora UNESP; Brasília: ENAP, p. 54-55, 2010.

*VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE, CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO.* O Sistema de Custos como instrumento de governança na gestão municipal – um estudo de caso da Prefeitura de Belo Horizonte. Belo Horizonte. 2018. Disponível em: <<http://congressocq.net/materiais/apresentacoes/ADRIANAApresentacaoCongressoCustos-v4.pdf>>.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, Disponível em: < <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>>. Acesso em: 22/10/2018.

SPITZCOVSKY, C.; DA MOTA, L.P. Direito Constitucional. 9. ed. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo.

VICECONTI, P.; DAS NEVES, S. Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo. São Paulo, Frase Editora, 2010.

WU, X. et al. Guia de Políticas: gerenciando processos. Tradução de Ricardo Avelar de Souza, Brasília: ENAP, 2014.

**Anexo I - Questionários**  
**QUESTIONÁRIO DA PESQUISA - CONSELHOS**

Nome (Opcional):	
Idade: ( ) Entre 18 e 30 anos ( ) Entre 31 e 40 anos ( ) Entre 41 e 50 anos ( ) Acima de 50 anos	
Grau de Formação: ( ) Ensino Fundamental ( ) Ensino Médio ( ) Superior ( ) Pós Graduado(a)	Área de atuação do Conselho: ( ) Assistência Social ( ) Educação ( ) Saúde ( ) Meio Ambiente ( ) Emprego e Renda ( ) Outros
Nome do Conselho:	( ) Membro ( ) Presidente
Tempo de participação no Conselho: ( ) menos de 1 ano ( ) Entre 1 e 3 anos ( ) Entre 4 e 6 anos ( ) Mais de 6 anos	
1. Conhecimento em Gestão/Apuração de Custos no setor público: ( ) Pouco ( ) Muito ( ) Nenhum	
2. As políticas e os serviços públicos são avaliados pelo conselho através das: ( ) Despesas ( ) Despesas e resultados ( ) Não são avaliados	
3. Acha importante a existência de um sistema para apuração de custos no setor público? ( ) Sim ( ) Não ( ) Tanto faz	
4. Um sistema de custos em funcionamento impacta ou impactaria nos resultados de fiscalização do Conselho? ( ) Sim ( ) Não ( ) Pouco	
5. De que forma? (caso a sua resposta anterior tenha sido sim ou pouco) ( ) Positiva ( ) Negativamente	
6. A secretaria responsável pela política de atuação do Conselho encaminha algum tipo de controle interno que auxilie a avaliação (como planilhas ou relatórios); ( ) Sim ( ) Não	
<b>7. Acha o tipo de controle utilizado eficiente;</b> (Só responda caso a resposta do item anterior tenha sido sim). ( ) Sim ( ) Não	
8. Qual a frequência de envio das planilhas e/ou relatórios ao Conselho; ( ) Mensal ( ) Quadrimestral ( ) Semestral ( ) Anual	
9. Qual o grau de eficiência das políticas públicas de atuação do Conselho;	

Baixo  Alto  Desconheço

10. Apuração de custos das políticas e serviços públicos ajudaria nas tomadas de decisões dos gestores para ampliação ou como critério para priorização da utilização dos recursos;

Certamente  De forma alguma

11. A divulgação de relatórios de custos no Portal da Transparência do Município potencializaria a fiscalização das políticas públicas por parte da sociedade;

Sim  Não

**QUESTIONÁRIO DA PESQUISA - SERVIDORES**

Nome (Opcional):		
<b>Idade:</b> ( ) Entre 18 e 30 anos ( ) Entre 31 e 40 anos ( ) Entre 41 e 50 anos ( ) Acima de 50 anos		
Formação:		Curso da Graduação:
( ) Ensino Médio ( ) Superior ( ) Pós Graduado(a)		( ) Administração ( ) Economia ( ) Contabilidade ( ) Assistente Social ( ) Direito ( ) Outros
Secretaria:	Setor:	Cargo/Função:
<b>Tempo no cargo/função:</b> ( ) menos de 1 ano ( ) Entre 1 e 3 anos ( ) Entre 4 e 6 anos ( ) Mais de 6 anos		
1. Conhecimento em Gestão/Apuração de Custos no setor público: ( ) Pouco ( ) Muito ( ) Nenhum		
2. Conhece alguma experiência fora do seu atual local de trabalho na área de custos? ( ) Sim ( ) Não		
3. Acha importante a existência de um sistema para apuração de custos no setor público? ( ) Sim ( ) Não ( ) Tanto faz		
4. Um sistema de custos em funcionamento no seu local de trabalho impacta ou impactaria no desenvolvimento das suas atividades? ( ) Sim ( ) Não ( ) Talvez		
5. De que forma? (caso a sua resposta anterior tenha sido sim ou talvez) ( ) Positiva ( ) Negativamente		
6. Na secretaria em que trabalha existe algum tipo de controle interno que auxilie a gestão (como planilhas, relatórios ou avaliações periódicas)? ( ) Sim ( ) Não		
<b>7. Acha o tipo de controle utilizado eficiente?</b> (Só responda caso a resposta do item anterior tenha sido sim). ( ) Sim ( ) Não ( ) Não sei		
8. Conseguiria afirmar com segurança se as políticas públicas desenvolvidas pela sua secretaria são eficientes? ( ) Sim ( ) Não		
9. Qual o grau de eficiência das políticas públicas desenvolvidas pela sua secretaria?		

<input type="checkbox"/> Baixo <input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Desconheço
10. Participaria da implantação de um sistema de custos na sua secretaria? <input type="checkbox"/> Com Certeza <input type="checkbox"/> Não, porque certamente me daria mais trabalho <input type="checkbox"/> Talvez
11. Apuração de custos das políticas e serviços públicos ajudaria nas tomadas de decisões dos gestores? <input type="checkbox"/> Certamente <input type="checkbox"/> De forma alguma
12. A divulgação de relatórios de custos no Portal da Transparência do Município potencializaria a fiscalização das políticas públicas por parte da sociedade? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não