



**Rafael Augusto Steinstrasser**

**TRABALHO FINAL DE GRADUAÇÃO**  
**INFORMAÇÕES E GESTÃO DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM UM ÓRGÃO DO**  
**PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL.**

**Santa Maria, RS**

**2019**

**Rafael Augusto Steinstrasser**

**CONTROLES DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM UM ÓRGÃO DO PODER  
LEGISLATIVO MUNICIPAL.**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Jaqueline Carla Guse

**Santa Maria, RS**

**2019**

**Rafael Augusto Steinstrasser**

**CONTROLES DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM UM ÓRGÃO DO PODER  
LEGISLATIVO MUNICIPAL.**

Trabalho Final de Graduação (TFG) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Área de Ciências Sociais da Universidade Franciscana, como requisito parcial para obtenção do Grau de BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

---

Jaqueline Carla Guse – Orientadora

---

Nome do Professor

---

Nome do Professor

Aprovado em ..... de ..... de .....

## **RESUMO**

A população detém o direito de tomar conhecimento a respeito dos atos administrativos do Poder Público de acordo com a Constituição Federal. Entre as várias informações relevantes ao cidadão, se encontram os custos das instituições, obrigatórios de serem divulgados segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, o presente trabalho se propôs a analisar como está sendo realizada a gestão de custos de um órgão do Poder Legislativo Municipal. Para concluir seu objetivo, utilizaram-se estudos anteriores como forma de embasamento teórico, análise de dados provenientes de documentos e planilhas gerados pelo sistema de contabilidade pública e demais setores da Câmara de Vereadores, e entrevista de dois servidores da diretoria financeira. O estudo vislumbrou os setores com maiores custos assim como a adequação deste órgão com a lei vigente assim como suas principais dificuldades em estabelecer um sistema de custos. Durante a sua execução, evidenciou-se o método de custeio por absorção e custos parelhos entre os gabinetes de vereadores diferentemente dos setores administrativos, que possuíram a Divisão de Segurança como maior custo. Notou-se também que não há alinhamento entre como se registram os custos e a legislação vigente. Dentre as dificuldades, a principal consistiu na falta de sistema informatizado de custos. Consuma-se que há a necessidade de melhoras no processo de mensuração de custos, adequação à legislação e oportunidades de mais estudos para ajudar o órgão.

**PALAVRAS-CHAVE:** Custos. Setor público. Informações.

## **ABSTRACT**

According to the Constitution, the population has the civil right to acknowledge how the Public Administration conducts its acts. Amidst various relevant information to the citizens, there are the institutional costs, which have mandatory publishing as stated in the Fiscal Responsibility Law. In that way, this paper attempts to analyze how the conduction of the cost management at a Municipal Legislative division is being carried. To reach its goal, there was the use of previous studies as theoretical ground, data analysis from documents and spreadsheets generated from the public accounting system and other City Councilor Chamber's departments and interview with two financial board public servers. The study glimpsed the higher cost divisions, the attunement with the valid law and main difficulties to establish a costs system. During its execution, the study showed an absorption costing method, even costs among city councilors and Security Division reached the top cost of administrative sectors. It was also noted that there's no alignment between the costs' records and the legislation. Among the difficulties, the lacking of a computerized cost system was the main one. In conclusion, there's the need of improvements in the cost measurement process, adaptation to the legislation and opportunities of more studies to aid the City Councilor Chamber.

**KEYWORDS:** Costs. Governmental agency. Informations.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>3</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Gestão de custos .....</b>	<b>5</b>
2.1.1 Custos .....	6
2.1.2 Processo de gestão e tomada de decisões .....	10
<b>2.2 Transparência da informação pública.....</b>	<b>12</b>
<b>2.3 Estudos anteriores .....</b>	<b>15</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>18</b>
<b>3.1 Classificação da pesquisa .....</b>	<b>18</b>
<b>3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados .....</b>	<b>19</b>
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES .....</b>	<b>21</b>
<b>4.1 Identificação dos custos da instituição analisada .....</b>	<b>21</b>
<b>4.2 Mensuração e análise dos custos dos setores da instituição .....</b>	<b>27</b>
<b>4.3 Consonância do registro dos custos no Órgão do Legislativo Municipal com a legislação vigente a respeito do tema .....</b>	<b>37</b>
<b>4.4 Principais dificuldades enfrentadas para a elaboração dos documentos de custos.....</b>	<b>38</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>42</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A população possui o direito de tomar ciência dos atos praticados na administração pública, segundo o princípio da publicidade, estabelecido no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (PLATT NETO et al., 2007). Os autores, também afirmam que a Lei Complementar nº101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), representou um novo reforço à exigência de transparência. Cruz et al. (2001) apresentam o entendimento dado à transparência na LRF como um princípio de gestão cuja finalidade consiste em proporcionar ao público acesso a atividades financeiras do Estado e estabelecer procedimentos necessários para divulgação.

Neste contexto, dentre os requisitos necessários para a transparência tem-se os custos como uma das várias informações para formar o correto julgamento da população a respeito dos funcionários e setores públicos. Dessa forma, a Lei Complementar nº 101/2000 em seu artigo 50º, inciso VI, § 3º determina a utilização de um sistema de custos por parte da Administração Pública para acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

De acordo com Lima e Filho (2016), os custos são gastos incorridos para a elaboração do produto. Dado que as leis são as mercadorias que o Poder Legislativo fornece à sociedade, os custos configuram em informações que permitem avaliar o desempenho de um órgão do legislativo e cada uma de suas seções na confecção da legislação.

Porém, Bitti, Aquino e Cardoso (2011) abordam em sua pesquisa que o cenário de custos no setor público no Brasil apresentava-se em fase inicial e que se observava uma área com poucas pesquisas em que não há um enfoque no desafio à teoria. Costa et al. (2018) corroboram tal desfalque em seu estudo o qual revela que não houve implantação do sistema de custos do Governo Federal na Universidade Federal do Pará e na Universidade Federal Rural da Amazônia. Aliado a isso, se verifica insuficiência de métodos para estimar os custos nas instituições apresentam-se insuficientes.

Neste contexto, tendo em vista o tema relacionado a custos no setor público, a presente pesquisa tem como problemática responder a seguinte questão: como estão sendo realizados os controles de custos de um órgão do Poder Legislativo Municipal? Visando responder a problemática levantada, a presente pesquisa contará com o objetivo geral de analisar como está sendo realizada a gestão de custos de um órgão do Poder Legislativo Municipal. Com o intuito de atingir o objetivo geral e a sua complementação de acordo com as etapas consecutivas, traçou-se os seguintes objetivos específicos: identificar como os custos da instituição analisada estão sendo mensurados, averiguar quais são os setores da instituição

analisada encontram-se com maiores gastos, verificar a consonância do registro dos custos no Órgão do Legislativo Municipal com a legislação vigente a respeito do tema e analisar as principais dificuldades enfrentadas para a elaboração dos documentos de custos.

Esta pesquisa se justifica, pois, uma das formas de ser cauteloso com o dinheiro público consiste na gestão de custos que, para Pompermayer e Lima (2002, p. 51), “compromete-se com a eficiência pela redução dos gastos, através de estudos e análises voltados para a mudança de processos, gestão financeira adequada e para o atendimento de questões especiais”. De acordo com Santos (2014, p. 1), “para que os atos administrativos sejam conhecidos pela sociedade é preciso que eles sejam publicados e divulgados, podendo iniciar e cumprir seus efeitos.” Logo, fundamenta-se também este trabalho na necessidade da população monitorar o custo que senadores, deputados e vereadores durante a execução de suas funções.

Destaca-se, também, a importância da gestão de custos como uma forma de reduzir os gastos da atividade parlamentar. Ainda, a gestão de custos influencia o processo de tomada de decisão. Para Braga e Miranda (2013), as ações de um legislador são motivadas por reeleição, promoção individual ou do partido e ganhos de troca ou informacionais. Logo, observa-se a importância de entender o elo entre gestão de custos e os objetivos de um parlamentar.

Por fim, a motivação da execução deste trabalho para o acadêmico faz-se a busca de conhecimento no que diz respeito à área de custos. Para a instituição de ensino, a Universidade Franciscana, destaca-se o avanço da pesquisa acadêmica na área de custos no setor público. Já para a sociedade, há o aspecto de melhor transparência do setor legislativo perante os cidadãos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo abordar-se-ão os três tópicos principais para o desenvolvimento deste trabalho que são a gestão de custos, a transparência da informação pública e os estudos anteriores sobre o tema.

### 2.1 Gestão de custos

Para Cooper e Slagmulder (2003, p. 32), “a gestão de custos se tornou uma ferramenta crucial para a sobrevivência de muitas empresas”. Pois, em um ambiente competitivo, Almeida (2010) afirma que os executivos são incentivados a minimizar custos.

Segundo Pereira (2014, p. 13), “para que a empresa possa gerir seus custos, é fundamental que se conheça todos os conceitos de custos e despesas e como identificá-los no processo produtivo”. O mesmo autor afirma que em caso de confusão, ocorre impacto no preço final, pois este é formado a partir do valor do custo do produto seguido das aplicações de índices e alíquotas em relação a ele.

Para Bacic et al. (2011), um sistema de custos não consiste somente em uma necessidade contábil. Faz-se, também, uma exigência administrativa, pois sem tal monitoramento, não há como saber que preços e descontos podem ser estipulados, quais produtos resultam em prejuízo, quais equipamentos novos devem ser adquiridos, entre outros.

Ainda, Pompermayer e Lima (2002), afirmam que o objetivo da boa gestão de custos identifica-se como a maximização dos lucros. Sustentam também que esta estratégia garantirá a conquista de mais fatias de mercado e a permanência da empresa.

Portanto, percebe-se que a gestão de custos requer conhecimento de quais gastos classificam-se como custos, e, para que consiga identificá-los e monitorá-los, a empresa necessita de um sistema de custos. Ao obter ambos e assegurar uma boa administração dos custos a organização possui uma estratégia sólida para competir no mercado.

Para obter um bom sistema de custos para auxiliar a gestão e a tomada de decisão, há a necessidade de entender o que são os custos, diferenciá-los de outros tipos de gastos e saber qual método de custeio aplicar. Logo, percebe-se a importância do conhecimento teórico a respeito desta área da contabilidade. Dessa forma, abordar-se-ão os principais conceitos de custos, processo de gestão e tomada de decisão.



### 2.1.1 Custos

A definição de custo refere-se, segundo Viceconti e Neves (2013, p. 16), ao “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; são todos os gastos relativos a atividade de produção”. Os autores diferenciam os custos dos demais gastos, pois classificam as perdas como “um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade normal da empresa” (2013, p. 17). Já, o investimento consiste em “bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”. Despesa fica definida como “gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas” (2013, p. 16). Por fim, destaca-se que na prática nem sempre se apresenta fácil a diferenciação de despesas e custos, porém uma regra simples e didática seria que “todos os gastos realizados com o produto até que ele esteja pronto são custos; a partir daí, são despesas” (2013, p. 16).

Wernke (2005) afirma que “custos são classificados os gastos efetuados para fabricar produtos ou prestar serviços”. Para diferenciar os custos dos outros gastos, classifica investimentos como “gastos efetuados na aquisição de ativos (bens e direitos registrados em conta do Ativo no Balanço do Patrimonial) com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros”. Perdas são conceituadas como “ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa”. Despesa, para o autor, identifica-se como “valor despendido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta”. Também se refere ao desperdício como “os custos e as despesas utilizados de forma não eficiente”.

Dubois, Kulpa e Souza (2006) informam que a diferenciação dos custos e despesas fixas de custos e despesas variáveis detém grande importância para uma gestão dentro de uma empresa. Para Santos (2018, p. 24), “considera-se custo direto aquele que pode ser identificado de maneira fácil e mensurado adequadamente ao objeto de custo em causa” enquanto o custo indireto faz-se aquele “cuja identificação ao objeto de custo é feita de forma indireta, mediante parâmetros estabelecidos previamente; portanto, não podem ser quantificados nos portadores finais”. Para Bruni e Famá (2002), custos fixos revelam-se como “aqueles que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, ainda que o volume de atividade da empresa se modifique, ou, até mesmo, não haja produção”. Os custos variáveis, conforme Santos (2018, p. 25), “variam na razão direta das modificações no nível de atividade, que podem ser unidades produzidas ou vendidas”.

Martins (2010) informa que a classificação de custos em fixos e variáveis pode ser transportada para as despesas. Como exemplo de despesa fixa há propagandas, salários da administração de vendas, parte fixa da remuneração de vendedores, enquanto isso algumas das despesas variáveis podem ser visualizadas da seguinte forma: comissão de vendedores, despesas de entregas.

Após a identificação dos custos, necessita-se determinar qual método de custeio utilizar para trabalhá-los. Dentre diversos métodos, destacam-se os principais: custeio por absorção, custeio direto ou variável e custeio baseado em atividades (ABC).

Para Santos (2009), no custeio por absorção todos os custos de produção, diretos ou indiretos, são apropriados a todos os bens e serviços. Martins (2010) informa duas formas de como proceder ao utilizar esse método de custeio. A primeira: alocar os custos diretos para os produtos já que se verifica o seu real consumo nos bens e serviços e ratear os custos indiretos através de bases de rateio. A segunda: dividir a empresa em departamentos auxiliares (que não tem atuação direta sobre a produção de bens e serviços) e departamentos produtivos (que modificam o produto diretamente), transferir os custos indiretos para os departamentos, alocar os custos dos departamentos auxiliares para os produtivos, repassar os custos dos departamentos produtivos para os produtos através de rateio e, por fim, alocar os custos diretos aos bens e serviços de acordo com a sua efetiva utilização.

Para Barbosa et al. (2011), as vantagens do custeio por absorção consistem em estar de acordo com os princípios contábeis e com a legislação para imposto de renda, agregado de todos os custos (diretos e indiretos) e pode ser menos custoso de implementar. Já as desvantagens, de acordo com os autores, apresentam-se como os custos estão geralmente distribuídos com grande grau de arbitrariedade, o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção o que faz com que o custo de um produto possa variar em função da alteração de volume de outro produto. Os custos fixos existem independente da fabricação ou não das unidades e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações, portanto não devem ser alocados aos bens e serviços.

Com relação ao outro método de custeio denominado Custeio Variável, de acordo com Megliorini (2012), apenas os custos variáveis compõem o custo do objeto de custeio. Leone (1997) demonstra que este método de custeio baseia-se na ideia de que os custos a serem alocados aos bens e serviços devem ser somente aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva, enquanto os demais tipos de custos devem ser abatidos diretamente no resultado do período.

Megliorini (2012), Barbosa et al. (2011) e Leone (1997) mencionam as seguintes vantagens para este método de custeio: não há rateio; identifica bens e serviços mais rentáveis, descobre a quantidade de bens e serviços que a organização precisa produzir e comercializar para pagar os custos e despesas fixas para gerar lucro; rápido de se obter dados para análise de relações de custo, volume e lucro. Já as desvantagens do custeio variável apontadas pelos autores consistem em não ser aceito por auditores externo, legislação do imposto de renda e grande parte dos contadores por ferir os princípios da contabilidade, crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva, e a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos.

Além disso, para Bornia (2010), o custeio baseado em atividades apresenta-se como um método que presume que os custos são decorrentes das atividades que consomem recursos. Logo, nesta forma de custeio, secciona-se a empresa de acordo com as atividades, calcula-se o custo de cada atividade que posteriormente é alocado para os produtos de acordo com o quanto de atividades direciona-se a eles. Este método de custeio, segundo Souza e Carvalho (2012), demonstra-se importante para ocasiões em que se necessita analisar processos para executar reestruturações ou aperfeiçoamentos. Todavia, possui algumas desvantagens que Kaplan e Anderson (2007) citam: processos demorados e dispendiosos; dados subjetivos e de difícil validação; armazenamento, processamento e apresentação onerosos dos dados; foco em processos específicos em vez de uma visão integrada das oportunidades de lucro; difícil de atualizar ou adaptar a novos cenários; e incorre em erro teórico ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

No que tange ao motivo de se separar custos e escolher um método de custeio, Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012, p. 146) afirmam que:

esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos.

No setor público, Mauss e Souza (2008) afirmam que como as organizações não são remuneradas diretamente pelos serviços prestados, não há despesas já que não há gasto ligado à obtenção de receitas. Machado (2002) aponta que não se faz necessária a diferenciação entre gastos e despesas já que o objetivo consiste em apurar o custo dos serviços públicos prestados e pressupor que não há serviços ou produtos em processamento ou acabados.

Já, Pereira e Silva (2003) afirmam sobre a importância de um sistema de custos no setor público: “está claro que o Estado precisa, para melhor prestar serviço à comunidade, implantar um sistema de custos na sua estrutura burocratizada”.

Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) em seu estudo sobre aplicabilidade de métodos de custeio em diferentes organizações revelam nos resultados que o melhor método de custeio para o setor público consiste no custeio ABC. Tal forma de custeio para esta esfera também é defendida por Mattiello (2017) em sua pesquisa, porém devido a dificuldades, assim, utilizou o método de custeio por absorção que também fora escolhido por Raupp (2009) em seu trabalho. Estes artigos encontram-se melhor explicados na seção posterior “Estudos Anteriores”.

No setor público, encontra-se a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP – para registro, processamento e evidenciação dos custos de “bens e serviços e outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública”. Os objetivos deste sistema, obrigatório em todas as entidades do setor público, consistem em:

- (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.

Ademais, a norma destaca o sistema de custos como requisito para a transparência e os objetivos gerenciais. O impacto na gestão pública ao utilizar o SICSP mostra-se relevante tanto sob a ótica legal quanto a utilitária. Além disso, a NBC T 16.11 aborda conceitos para o setor público, determina-se a integração do SICSP com os outros sistemas organizacionais e o processo de planejamento e orçamento, define responsáveis pela informação de custos, mecanismo de implantação, distribuição de custos indiretos, características e atributos da informação de custos, evidenciação na demonstração de custos, princípio da competência e variação da capacidade produtiva.

Portanto, a prática da gestão de custos está atrelada ao conhecimento teórico. O administrador deverá saber identificar os custos ao diferenciá-los dos outros tipos de gastos.

Além disso, exibe-se a necessidade de escolher a forma mais adequada de custeio para a realidade da organização e seu processo de gestão, que será discutido no tópico seguinte.

### 2.1.2 Processo de gestão e tomada de decisões

Pereira (2001) afirma que o processo de gestão pode assumir diferentes formas de acordo com a realidade da organização, porém deve garantir que a tomada de decisão esteja de acordo com o cumprimento da missão. Padoveze e Benedicto (2003) expõem que o processo de gestão simboliza a cultura organizacional da empresa.

Para Bianchi, Backes e Giongo (2006), o processo de gestão envolve todas as áreas da organização e reflete as expectativas da alta administração sobre a obtenção de resultados econômicos. Estes autores também afirmam que os processos de gestão tornam-se mais eficazes ao existir um setor de controladoria, ao qual irá se delegar a responsabilidade pela integração e monitoramento do processo.

Para a obtenção de objetivos, Crozatti (1998) destaca que o processo de gestão deve ser composto por planejamento estratégico, planejamento operacional e controle. De acordo com Bianchi, Backes e Giongo (2006), durante o planejamento, a ação gerencial foca nas transações econômicas, aplicando conceitos de eficácia organizacional, transparência administrativa e lucratividade. Já durante o controle, monitora-se a execução do planejamento e contrasta-se com as expectativas da alta administração.

A importância da realização de um processo de gestão está no fato de que, conforme revelam os mesmos autores, os parâmetros da eficácia organizacional, traduzidos em diretrizes e metas, se estabelecem nele. Além disso, afirmam que o processo de gestão abrange todo o processo decisório e revela-se o fundamento da explicação a respeito do cumprimento ou não dos objetivos organizacionais.

Para Lima (2017), há três divisões básicas de processos na organização: processos de negócio, processos organizacionais e processos gerenciais. O primeiro caracteriza a atuação da organização e está apoiado por outros processos internos, o que resulta no produto ou serviço fornecido ao cliente. O segundo apresentam-se centralizados na organização e viabilizam o funcionamento controlado dos subsistemas da organização em busca de seu desempenho geral. Já o terceiro tipo consiste, de acordo com Garvin (1998), naqueles focalizados nos gerentes e suas relações e incluem ações de medição e ajuste do desempenho da organização.

Logo, o processo de gestão, de grande importância para a sobrevivência da organização, deve estar de acordo com a missão, a cultura e os objetivos da mesma. A controladoria apresenta-se como a área responsável pela integração de todas as outras e repasse de informações, principalmente para a administração institucional. Os processos de gestão devem auxiliar a tomada de decisão, pois, conforme Santos e Ponte (1998), “em cada fase do processo de gestão, os gestores estarão tomando decisões”.

A tomada de decisão na empresa, segundo Simon (1960), refere-se a todo o processo e não meramente ao ato final da escolha entre alternativas. Esse processo pode ser definido como o conjunto de etapas ou fases seguidas para efetuar a escolha da ação dentre alternativas.

Gutierrez (1999) afirma que o processo de tomada de decisão precisa de dados, informações e conhecimentos, porém eles encontram-se dispersos entre os indivíduos e sofrem alterações devido à influência da mente de cada pessoa. Assim, a comunicação e o trabalho em equipe detêm grande importância no processo de tomada de decisão. De acordo com Angeloni (2003), para alavancar a qualidade das decisões faz-se crucial a melhoria da comunicação e o envolvimento das pessoas na tomada de decisão.

Johnson (1997) expõe que “a tecnologia exerce um papel essencial tanto na comunicação e armazenamento dos dados, das informações e dos conhecimentos como na integração dos tomadores de decisão”. O autor também afirma que através da tecnologia o tomador de decisão pode acessar experiências passadas de outras pessoas para obter aprendizado. Angeloni (2003) destaca o fato do crescente volume de informações ter dificultado a tomada de decisão, uma vez que o gestor deve ter sabedoria para separar dados úteis de inúteis.

Para Mintzberg (1979), uma das finalidades do processo decisório consiste em saber como ele flui e como as decisões se ligam, assim como cada participante exerce o seu papel no processo decisório. Katz e Kahn (1978) destacam que o processo decisório encontra-se afetado por quatro elementos: a natureza do problema, o contexto organizacional, as características básicas das pessoas que decidem e as limitações cognitivas dos seres humanos.

Choo (1998) informa que a tomada de decisão constrói-se pelas regras da organização que estabelecem valores sobre como encarar escolhas e incertezas. Para Serra, Tomei e Serra (2014), “o desempenho das organizações e o rumo seguido parecem, assim, inexoravelmente ligados à tomada de decisão”. Enquanto isso, Guimarães e Évora (2004) declaram que no “processo de trabalho, a tomada de decisão é considerada a função que caracteriza o desempenho da gerência”. Logo, percebe-se que o processo de tomada de decisão apresenta-

se como uma atividade relevante, já que, através dele, pode-se traçar a rota de uma organização e de seus gestores.

Bonifácio et al. (2009), perceberam que análises econômicas e financeiras podem contribuir na tomada de decisão do gestor público, pois permitem melhor avaliação da aplicação dos recursos públicos. Slomski (2006) defende que o conhecimento dos custos da entidade pública por parte dos gestores os permite melhor tomada de decisão entre as alternativas de produção, terceirização ou privatização. A tomada de decisão no âmbito público possui grande importância, pois, segundo Préve, Moritz e Pereira (2010), quanto maior a frustração das pessoas com as decisões (ou não decisões) do governo, menor será o apoio que darão a ele.

Segundo Klering, Porsse e Guadagnin (2010), a Administração Pública no Brasil começa a utilizar o modelo burocrático nos anos 30. Porém, ao longo do tempo, surgem tentativas de superar a rigidez deste modo de gestão através de descentralização e simplificação do processo decisório para aumentar a eficiência e agilidade das organizações do Estado.

De acordo com o *International Federation of Accountants* (2001), para que a sociedade tenha confiança na tomada de decisão do setor público, necessita-se de transparência. Esta será abordada na próxima seção.

## **2.2 Transparência da informação pública**

Conforme Guadagnin (2011), a transparência no setor privado consiste em um dos princípios básicos da governança corporativa, ao justificar-se pela divulgação de todo dado para as partes interessadas e, de forma adequada, gera confiança entre empresas e terceiros. Na gestão pública, de acordo com Culau e Fortis (2006), a transparência se concretiza através de divulgação de relatórios, realização de audiências públicas e prestação de contas dos chefes dos poderes, além disso, consiste em requisito essencial para a boa governança e elo entre a sociedade civil e o Estado, uma vez que aumenta o acesso do cidadão a informações da gestão pública. Tal prestação de contas destaca-se no art. 5, inciso XXXIII, da CF/88:

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo, ou geral, que serão prestadas no prazo da Lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado.

Esse artigo verifica-se regulamentado pela Lei nº 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação (LAI), que “dispõe sobre procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal”. Em seu art. 8º, evidencia-se o “dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas” e, no § 2º deste artigo, obriga-se a divulgação na internet.

Gruman (2012) comenta o caráter explícito da LAI quanto à divulgação de informações de interesse do cidadão. Além disso, através desta Lei, a Administração Pública deixa de ter um papel passivo na transparência, ao divulgar informações para atender às solicitações da sociedade, e adquire um aspecto ativo, onde demonstra iniciativa própria para a divulgação de informações.

No entanto, anterior à ideia de transparência, havia a publicidade. Prevista na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 37 e detalhada no parágrafo 1º:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Neto et al. (2007) afirmam que “extraí-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático”. Também salientam que “o ordenamento jurídico prevê várias normas que disciplinam a prestação de contas dos gestores públicos ao poder público e à comunidade em geral”. Para tal, destacam o artigo 70 da CF/88, que esclarece quem deve prestar contas:

qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

A transparência se impôs recentemente com o intuito de qualificar a ideia do dever da administração pública se expor para o exterior, ao progressivamente tomar o lugar do conceito de publicidade. Porém a ideia de transparência reflete um aumento da pressão sobre os



gestores públicos, assim demonstra-se mais larga e mais exigente que a de publicidade. Uma vez que os cidadãos modernos não obedecem sem conhecer e obedecem apenas com consentimento (TABORDA, 2002).

A Lei Complementar 101/2000, em seu artigo 48, posteriormente modificado pela Lei Complementar 131/2009, a qual incluiu o artigo 48-A, e pela Lei Complementar 156/2016, atualmente possui a seguinte redação:

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (NR)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32.

§ 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51.

§ 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput.

§ 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

No âmbito do estado do Rio Grande do Sul, a Lei 13.115/08 criou a Secretaria da Transparência e da Probidade Administrativa. De acordo com o seu artigo 1º:

fica criada, no Gabinete do Governador do Estado, a Secretaria da Transparência e da Probidade Administrativa à qual compete atribuições de articulação do controle e promoção da transparência nos assuntos pertinentes à defesa do patrimônio público, da moralidade, da impessoalidade, da eficiência e da publicidade, dos atos da

Administração Pública e de seus agentes, com vista à prevenção e ao combate à improbidade e às demais formas de irregularidades e delitos no âmbito da Administração Pública Direta e Indireta do Estado, bem como ao incremento da transparência da gestão pública estadual.

Além disso, a Lei Estadual 13.596/10 consolida a criação do Portal da Transparência do Estado do Rio Grande do Sul para divulgar dados e informações relativos à Administração Pública Estadual. Este portal possui a finalidade de, entre muitas outras, “promover e incrementar a transparência na gestão pública”, “permitir aos cidadãos o exercício do controle social sobre os atos de gestão” e “incrementar a participação da sociedade na fiscalização da Administração Pública”. Em 2011, o decreto 48.185 institui um Grupo de Trabalho com a intenção de reestruturar o Portal da Transparência do Estado do Rio Grande do Sul.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público Estrutura Conceitual – NBC TSP EC – fundamenta a elaboração e divulgação de Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), de acordo com o regime de competência. Esta norma descreve os conceitos que serão abordados nas NBCs TSP, onde se evidenciarão nos RCPGs os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e apresentação das transações e outros eventos e atividades.

Então, ao se considerar que as leis e o princípio da transparência fornecem acesso a informações sobre os custos no setor público, já se utilizou tais dados para pesquisas voltadas para este tema. Estes trabalhos mostrar-se-ão na próxima seção.

### **2.3 Estudos anteriores**

Nesta seção retratar-se-ão os estudos já realizados no que tange o tema de custos no setor público. O presente estudo propõe-se a buscar alicerces para tentar elaborar algo novo nesta área do conhecimento.

Raupp (2009) realizou um estudo de caso cujo objetivo consistia em analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção para o ano de 2006. O autor afirmou que a gestão de custos na Câmara Municipal possibilitaria ao gestor analisar quais produtos consomem mais recursos. Somou-se a isso a promoção do controle de gastos e percepção de possíveis desperdícios. Também foi declarado que, com o sistema de informação da época, o gestor não conhecia em que medida cada gasto contribuía para a

obtenção de resultados. Assim como não se sabia quais atividades agregavam valor ao resultado final de suas ações.

Machado e Holanda (2010) apresentaram em seu artigo o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), ao propor diretrizes e um modelo conceitual para o setor público. Na conclusão, apontaram-se algumas limitações como “a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal”. Foram reforçadas as principais diretrizes e retomado o fato de que o uso da informação de custo exige maior transparência e redução de fragilidades no ciclo de gestão.

Bitti, Aquino e Cardoso (2011) questionam sobre o andamento da pesquisa nacional a respeito da adoção de sistemas de custo no setor público, seus perfis metodológicos e fundação teórico-conceitual. Concluiu-se que a literatura sobre o tema apresentava-se escassa com apenas alguns resultados consolidados sobre organizações similares. Além disso, puderam-se sumarizar os estudos em defesas de diferentes modelos e iniciativas que adotam uma abordagem descritiva de sistemas isolados. Também se observou que a literatura nacional apresentava-se carente de comparação com estudos estrangeiros e iniciativas nacionais. As pesquisas trataram apenas de descrever quadros ou prescrever soluções, sem desafiar teorias. Tais fatos mostram que o tema apresentava-se apenas no início da pesquisa no Brasil. Porém destacou-se a relevância dos estudos para desenvolvimento da teoria no âmbito nacional.

Raupp (2013) realizou uma pesquisa para investigar a capacidade de portais eletrônicos das câmaras municipais de construir *accountability*. Portanto, o autor concluiu que o conjunto dos portais eletrônicos das câmaras municipais catarinenses demonstrou ausência de capacidade de viabilizar a construção da *accountability*. Assumiam, assim, mais um espaço de murais eletrônicos, ao responder a um requerimento da modernidade, porém sem desenvolver efetivamente a transparência, prestação de contas e participação.

Mattiello et al. (2017) realizou um estudo sobre produtividade e custos a respeito da Câmara Municipal de Cianorte. O objetivo tido pela pesquisa consistia em aplicar ao órgão legislativo um sistema de custeio que permitisse avaliar os serviços dos vereadores por meio de suas proposições. Na metodologia, utilizou-se de pesquisa de levantamento e pesquisa documental cuja coleta de dados deu-se no site da Câmara Municipal. A análise e a interpretação deles apresentaram-se através de apuração e rateio dos custos, alocação destes e interpretação via método comparativo. Com o foco no período de 2009 a 2014, a análise de resultados mostrou que a atividade mais usual dos vereadores são indicações e requerimentos. A conclusão foi que o custo da câmara seria alto, já que nem todos os serviços são prestados de forma

eficiente uma vez que a câmara municipal não exercia controle sobre quantas e quais proposições eram atendidas. A falta de controle também impossibilitou a pesquisa de identificar uma medida de desempenho mais efetiva.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo tratou-se a respeito da metodologia que fora utilizada no presente trabalho. Dividiu-se em duas partes onde a primeira explicitou a classificação da pesquisa, enquanto a segunda informou sobre os procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados.

#### 3.1 Classificação da pesquisa

Nesta seção determinou-se a classificação da metodologia da presente pesquisa. Esta classificação seccionou-se em três partes: quanto à forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

A abordagem da problemática desta pesquisa identificou-se como qualitativa, pois houve preocupação com o aprofundamento do conhecimento acerca dos custos no setor público. De acordo com Gerhardt e Silveira (2009), ao utilizar o método qualitativo, os pesquisadores procuram explicar os motivos sem quantificar valores.

No que tange ao objetivo, verificou-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que possuiu a meta de apresentar informações sobre os custos de uma câmara de vereadores na região central do Rio Grande do Sul. Conforme Triviños (1987), esse tipo de pesquisa possui o intuito de descrever fatos e fenômenos de determinada realidade.

A respeito dos procedimentos técnicos adotados a presente pesquisa se consistiu em bibliográfica, já que se utilizou de estudos anteriores para obter referências sobre o tema; documental, dado que se ocupou de documentos, planilhas e entrevistas com servidores advindos de um órgão do legislativo municipal; e estudo de caso, pois o foco desta pesquisa fez-se uma organização específica do poder público municipal.

De acordo com Fonseca (2002), a pesquisa bibliográfica levanta referências teóricas já analisadas, publicadas em livros, artigos científicos e páginas de *web sites*. Este mesmo autor retrata a pesquisa documental como similar à bibliográfica, porém com a diferença de recorrer a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, etc. Já, sobre o estudo de caso, Yin (1994) o define como uma investigação empírica de um fenômeno no seu ambiente natural, onde as fronteiras entre tal fenômeno e o contexto não são bem definidas.

### 3.2 Procedimentos de coleta, tratamento e análise dos dados

O presente trabalho teve como objetivo analisar as informações dos controles de custos de um órgão do Poder Legislativo Municipal, a metodologia para a arrecadação e tratamento dos dados, bem como na análise destes. Dessa forma, a pesquisa realizou-se em uma câmara de vereadores em uma cidade no centro do Estado do Rio Grande do Sul.

Foi executada uma entrevista semiestruturada (Apêndice A) com dois servidores da diretoria financeira, um deles, analista legislativo da área contábil e o outro, técnico legislativo da área contábil que também chefia o setor, no segundo semestre do ano de 2019, na câmara de vereadores. Este tipo de entrevista, de acordo com Boni e Quaresma (2005), combina perguntas abertas e fechadas, onde o informante pode discorrer sobre o tema proposto, ou seja, o pesquisador deve seguir questões já definidas, mas o faz parecido a uma conversa informal.

No Quadro 1, pode-se observar a relação entre os objetivos específicos com os procedimentos metodológicos que foram utilizados para o alcance de cada um.

Quadro 1 – Relação entre objetivos e procedimentos metodológicos.

Objetivo específico	Forma de coleta	Método de Análise
Identificar como os custos da instituição analisada estão sendo mensurados.	Pesquisa documental	Descritiva
Averiguar quais são os setores da instituição analisada encontram-se com maiores gastos.	Pesquisa documental	Descritiva
Verificar a consonância do registro dos custos no Órgão do Legislativo Municipal com a legislação vigente a respeito do tema.	Pesquisa documental e bibliográfica	Descritiva
Analisar as principais dificuldades enfrentadas para a elaboração dos documentos de custos.	Entrevista	Descritiva

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Conforme o Quadro 1, observa-se um resumo de como procedeu a pesquisa. Além disso, a análise fez-se de cunho documental, uma vez que foram analisadas planilhas, notas fiscais e demais documentos que os servidores utilizam para controle. Esses documentos demonstraram-se relativos ao período de 2017 e 2018. Para Oliveira (2007, p. 69), a pesquisa documental “caracteriza-se pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico, como relatórios, reportagens de jornais, revistas, cartas, filmes, gravações, fotografias, entre outras matérias de divulgação”.

A análise de dados deu-se de forma descritiva. Para Contandriopoulos et al. (1994) ela utiliza-se para relatar o comportamento de uma variável em uma população ou no interior de uma subpopulação, utilizando para a análise dos dados os instrumentos disponibilizados pela estatística.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo há a exposição dos resultados obtidos de acordo com os objetivos traçados.

### 4.1 Identificação dos custos da instituição analisada

Antes do cumprimento dos objetivos, necessitou-se informar como se separam e classificam os custos na instituição analisada, o que se fez nesta seção. Inicialmente, identificaram-se os setores do órgão, demonstrados no Quadro 2.

Quadro 2 – Setores da Câmara.

VEREADORES	SETORES	SETORES
VEREADOR 1	GAB. DA PRESIDÊNCIA	Copa e cozinha
VEREADOR 2	PROCURADORIA JUR.	Plenário
VEREADOR 3	ASSESSORIA TECNICA	Comissões administrativas/permanentes
VEREADOR 4	ARQUIVO GERAL	comissão de licitação
VEREADOR 5	RELAÇÕES PÚBLICAS	Outros
VEREADOR 6	SECRETARIA GERAL	Trans. Ian Fabrício - Exerc. Ant.
VEREADOR 7	DIR LEGISLATIVA	
VEREADOR 8	DIR FINANCEIRA	
VEREADOR 9	DIR DE REC HUMANOS	
VEREADOR 10	DIR COMUNICAÇÃO SOC	
VEREADOR 11	TV CÂMARA	<b>Cedidos com ônus</b>
VEREADOR 12	DIR ADMINISTRATIVA	Elizabete e Vanderlei
VEREADOR 13	DIVISÃO ALMOXARIFADO	
VEREADOR 14	DIVISÃO SEGURANÇA	
VEREADOR 15	DIVISÃO COMPRAS	<b>TOTAL</b>
VEREADOR 16	DIVISÃO PATRIMÔNIO	
VEREADOR 17	DIVISÃO INFORMÁTICA	vpd
VEREADOR 18	SETOR DE TRANSPORTES	diferença
VEREADOR 19	SETOR DE MANUTENÇÃO	
VEREADOR 20	SETOR DE PROTOCOLO	
VEREADOR 21	SETOR RECEPÇÃO	

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 2 revela os setores e gabinetes da câmara os quais se mensuram os custos. A primeira coluna indica os gabinetes dos vereadores onde se demonstram seus gastos junto com os de seus assessores. A segunda coluna demonstra os setores administrativos do órgão legislativo, que tornam possíveis as atividades do mesmo. Na terceira coluna há os setores que não fazem parte do administrativo. Os servidores cedidos com ônus foram transferidos a outros órgãos públicos, porém seus salários ainda se inserem na folha de pagamento do órgão em análise.



Em “total”, faz-se o somatório dos gastos de cada gabinete e setor, compara-se com a linha “vpd” que consiste no valor retirado do relatório de Variação Patrimonial Diminutiva através do sistema de contabilidade pública e em “diferença” encontra-se se há discrepância entre “vpd” e “total”. Executa-se este procedimento, pois há dados que não advêm do sistema utilizado na Diretoria Financeira, dessa forma, quando há diferença, percebe-se falhas entre os relatórios para a mensuração dos custos. O próximo passo foi descobrir em quais categorias os custos encontram-se divididos, de acordo com o Quadro a seguir.

Quadro 3 – Categorias de custos.

Telefone	Cópias/locação	Combustível	Selos
Mat. Exped	Vencim. e subsídios	encargos INSS/FGTS	IPASSP
Atuarial	Provisões	Aux transporte	Aux Alimentação
13º Salário	Enc. IPASSP 13º	Enc INSS/FGTS /13º	Atuarial 13º
Depreciação	Água	Luz	Diárias
Passagens	Combust. p/ viagem	Inscrição curso	adida/vlr transf
Outros gastos diretos	Estagiários	Rateio	

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Conforme o Quadro 3, têm-se quais os tipos de custos em que cada setor do órgão incorre. Em “telefone”, os custos obtidos se dão via repasse à diretoria financeira através de uma planilha gerada pela secretaria geral já com os dispêndios de cada setor e gabinete. Já “cópias/locação” refere-se ao pagamento pela locação de duas impressoras localizadas nas diretorias legislativa e administrativa, tal valor extrai-se do empenho feito para a empresa locatária. Em “selos”, há o valor das notas fiscais dos correios vindas do setor de protocolo, onde se destaca no verso das mesmas os gastos de cada gabinete e setor administrativo. Para “Mat. Expediente”, o lançamento utiliza-se de um relatório do sistema de almoxarifado onde se encontram discriminados os materiais requisitados por cada setor.

Para “vencimentos”, “encargos”, “IPASSP”, “atuarial”, “aux transporte” e “aux alimentação”, os valores obtêm-se em um relatório de folha de pagamento fornecido pela diretoria de Recursos Humanos. Em “vencimentos” se observam as remunerações de cada setor ou gabinete subtraindo-se os descontos de vale alimentação e vale transporte, registrados em colunas separadas, e descontos de adiantamentos de férias ou 13º salário. Na parte de “encargos” há o recolhimento de INSS e FGTS destacados no relatório da folha de pagamento e semelhantemente em “IPASSP” há o recolhimento para o Instituto de Previdência e Assistência à Saúde dos Servidores Públicos Municipais de Santa Maria. Em “Atuarial”, encontra-se uma contribuição especial com fim de equilíbrio atuarial e financeiro para o Regime Próprio de Previdência Social do município, de acordo com a Lei Orgânica nº

6174/17, e seu cálculo se dá a partir da aplicação de uma alíquota prevista na mesma Lei em um valor obtido no relatório de folha de pagamento já mencionado.

A categoria “Provisões” consiste no custo, que tem seu valor extraído diretamente do sistema de contabilidade pública, de reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a servidores. Os itens “13º salário”, “enc. IPASSP 13º”, “enc. INSS/FGTS/13º” e “atuarial 13º” se referem aos gastos com décimo terceiro salário e seus recolhimentos de INSS, FGTS, IPASSP e atuarial. As quantias descritas aqui provêm de um relatório específico, semelhante àquele dos vencimentos, emitido pela Diretoria de Recursos Humanos em dezembro de cada ano.

A depreciação provém de relatório fornecido pelo setor de patrimônio sobre a depreciação dos bens móveis de cada setor e gabinete. A depreciação do prédio se inclui na aba “outros serviços” para ser rateado entre os setores de acordo com o número de pessoas em cada setor. Os custos de diárias, passagens e inscrições são obtidos através de relatórios gerados pelo sistema de contabilidade pública. “Adidas/vlr transferidos” refere-se ao servidor transferido à Câmara por outra entidade pública.

Na categoria “outros gastos diretos” registram-se eventuais gastos que podem ser atribuídos diretos ao setor. Alguns exemplos: crachás para novos servidores, conserto de equipamento. Para “Estagiários”, registram-se aos custos com bolsa de estagiários que estão contratados através de uma empresa de agenciamento de estágio.

Para “combustível” e “combustível para viagem”, a empresa que fornece cartão corporativo para uso de combustível envia o gasto bruto de abastecimento de cada vereador e dos carros da câmara. Lançam-se os valores na guia de combustível, que está apresentada no Quadro 4, onde se aplica um desconto concedido à Câmara.

Quadro 4 – Aba de combustível.

Percentual de desconto	0,0125			
<b>VEREADORES</b>	<b>Combustível</b>	<b>VALOR ATUALIZADO</b>	<b>Comb viagem</b>	<b>VALOR ATUALIZADO</b>
VEREADOR 1		0,00		0,00
VEREADOR 2		0,00		0,00
VEREADOR 3		0,00		0,00
VEREADOR 4		0,00		0,00
VEREADOR 5		0,00		0,00
VEREADOR 6		0,00		0,00
VEREADOR 7		0,00		0,00
VEREADOR 8		0,00		0,00
VEREADOR 9		0,00		0,00
VEREADOR 10		0,00		0,00
VEREADOR 11		0,00		0,00
VEREADOR 12		0,00		0,00
VEREADOR 13		0,00		0,00
VEREADOR 14		0,00		0,00
VEREADOR 15		0,00		0,00
VEREADOR 16		0,00		0,00
VEREADOR 17		0,00		0,00
VEREADOR 18		0,00		0,00
VEREADOR 19		0,00		0,00
VEREADOR 20		0,00		0,00
VEREADOR 21		0,00		0,00
<b>TOTAL</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Veículos oficiais		0,00		
<b>TOTAL DO MÊS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Nessa aba se lança na coluna “Combustível” o valor referente ao valor bruto de combustível proveniente do documento fornecido pela empresa e em “Comb viagem” quando houve locomoção a outra cidade para curso ou agenda. Se um ou mais vereadores utilizarem o carro oficial para isto, diminui-se o valor de “Veículos oficiais” e divide-se entre os vereadores envolvidos. A empresa beneficia o órgão legislativo com um desconto de 1,25% sobre o gasto de combustível, então, as colunas “valor atualizado” fornecem o resultado após a aplicação do desconto.

Para “água” e “luz”, obtêm-se a informação por meio do valor de empenhos que se encontra em nome das empresas que os fornecem, a quantia encontra-se lançada na aba “água e luz” evidenciada no Quadro 5.

Quadro 5 – Aba de água e luz

	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>JUN</b>	<b>JUL</b>	<b>AGO</b>	<b>SET</b>	<b>OUT</b>	<b>NOV</b>	<b>DEZ</b>
LUZ												
ÁGUA												

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 5 mostra os gastos de água e luz cujo registro se dá a partir da fatura recebida de cada empresa. Além disso, na planilha de cada mês mantém também os custos dos anteriores. Por exemplo, no mês de abril, encontram-se os valores das faturas de janeiro, fevereiro, março e abril. Porém, o rateio entre os setores ou gabinetes, utiliza apenas o gasto do mês ao qual a planilha se refere. O cálculo pode ser visualizada na Equação 1.

Equação 1 – Forma de rateio de água e luz

$$\frac{\text{Valor Fatura Água ou Luz}}{\text{Número total de pessoas do órgão}} \times \text{Pessoas do setor ou gabinete}$$

Fonte: Documentos acessados pelo autor

Dessa forma, pode-se verificar que se utiliza da equação em que os gastos com energia e água são divididos pelo número total de pessoas do órgão, e depois alocados pelo número de pessoas de cada setor. “Rateio” diz respeito aos custos indiretos. Utiliza-se como base para distribuição dos valores o número de funcionários. Eles provêm da aba “outros serviços” (Quadro 6), demonstrada a seguir.

Quadro 6 – Aba de outros serviços.

Desratização	Manutenção Veículos
Manutenção Ar-Condicionado	Consultoria Jurídica, Contábil e Gestão
Assessoria Sistema de Gestão do Legislativo	Anti-vírus
Assinaturas e Periódicos	Serviços de Diagramação
Internet	Inativos
Despesas Bancárias	Conserto Relógio Ponto
Depreciação do Imóvel	Material Consumo (pequenas compras)
Locação Sistema de Gestão do Legislativo	Serviços (pequenas compras)
Elevador - Peças	Higienização Bebedouros
Elevador - Manutenção	Sinal de Televisão
Vigilância	Locação Impressoras
Publicações em Periódicos	Serviço de Limpeza

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Os itens demonstrados no Quadro 6 consistem em serviços utilizados por toda a câmara de vereadores. Tais como internet, manutenção de ar condicionado e elevadores, assessoria do sistema integrado, entre outros. Conforme anteriormente explicado, consistem nos valores que irão para a coluna “rateio” na aba “Custos” através da seguinte equação.

Equação 2 – Forma de rateio de outros serviços

$$\frac{\text{Total Outros Serviços}}{\text{Número total de pessoas do órgão}} \times \text{Pessoas do setor ou gabinete}$$

Fonte: Documentos acessados pelo autor

De forma análoga aos gastos de água e luz, o rateio dos gastos indiretos se dá de acordo com o número de pessoas em cada setor ou gabinete.

Após esta visão a respeito da classificação dos custos, faz-se necessário averiguar as modificações passadas desta planilha. Tendo isso em vista, executou-se uma análise em relação ao tempo e suas modificações.

Verificou-se que o processo de custeio desta Câmara de Vereadores começou em maio de 2017. Neste mês, o tipo de custo “Cópias” mostrava a utilização de um fotocopadora existente antes do aluguel das impressoras para as diretorias administrativa e legislativa. Além disso, para os setores administrativos o vale alimentação (VA) e vale transporte (VT) estavam inclusos em “vencimento e subsídios”. Existiu um item chamado FG (função gratificada) que correspondeu ao salário de servidor cedido à instituição analisada.

Em junho de 2017, passou-se a discriminar o VA e o VT para os setores do administrativo. Já, em julho de 2017 ocorreram as seguintes mudanças: surgiu a categoria “atuarial” e os custos de cópias foram registrados em “não identificados”, momento em que houve a locação de impressoras de terceiros o que resultou em uma momentânea falta de critério para a distribuição destes valores. Em agosto de 2017, adicionou-se o item IPASSP, que antes estava junto aos demais encargos, e só há gasto de cópias na diretoria legislativa. Em setembro de 2017, verifica-se que “FG” deixou de existir. Com o mês de novembro, surge “passag. aérea” e, em dezembro, percebe-se “transf. de bens”.

Em janeiro de 2018, os dados de “transf. de bens” passaram a não se encontrar mais e apresentou-se uma coluna denominada “provisões”. Já, no mês de março de 2018, percebeu-se a substituição de “passag. aérea” por “outros gastos diretos”. Em junho e julho de 2018, a categoria “provisões” passou a se chamar “estorno de provisões”, porém voltou à antiga nomenclatura em agosto de 2018. Em dezembro de 2018, percebeu-se o item “dev duodécimo”, em que se registrou a devolução de repasse dos duodécimos que vieram da Prefeitura da cidade mensalmente ao longo do ano de 2018.

As categorias de registros de custos do primeiro semestre de 2019, período final da análise deste trabalho, apenas seguiram o padrão de novembro de 2018, ou seja, a mudança de dezembro de 2018 para janeiro de 2019 consistiu na remoção de “dev duodécimo”.

Com isso, após esta introdução sobre quais categorias de custos foram considerados ao longo do período analisado e quais formas de rateio foram utilizadas, conclui-se que o método de mensuração consiste em custeio por absorção, pois os custos indiretos são incorporados a cada setor ou gabinete. Além disso, verificou-se que a planilha passou por alterações que proporcionaram melhor distribuição dos registros de custos. O próximo tópico aborda a mensuração dos valores e análise dos setores para encontrar os maiores gastos.

#### **4.2 Mensuração e análise dos custos dos setores da instituição**

Nesta seção, utilizou-se da mensuração dos custos da câmara no intervalo de tempo desde o primeiro semestre de 2017 até o primeiro semestre de 2019, com o intuito de encontrar os setores com os maiores gastos. Para essa identificação, foi realizada a tabulação dos totais mensais obtidos nas planilhas da Diretoria Financeira no período já mencionado. Após isso, agrupou-se tais dispêndios semestralmente. Na etapa final, elaborou-se gráficos para auxiliar na visualização dos montantes de custos. Todo esse procedimento realizou-se mediante uso da ferramenta Microsoft Excel e a obtenção dos dados deu-se por meio do acesso aos documentos da Câmara. O Quadro 7 aborda os custos de vereadores ao longo do íterim analisado.

Quadro 7 – Custos totais semestrais por gabinete.

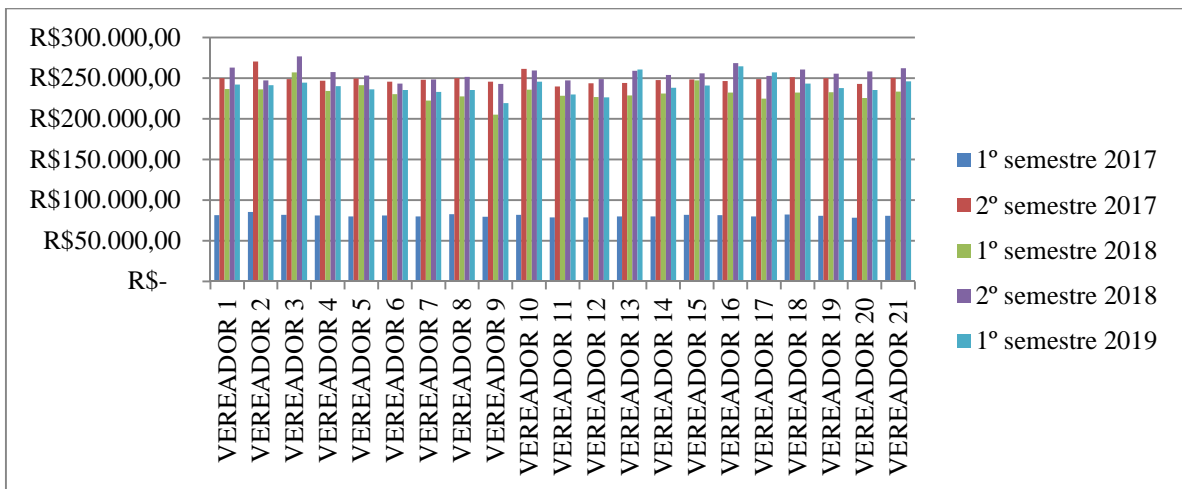
VEREADORES	1º semestre 2017	2º semestre 2017	1º semestre 2018	2º semestre 2018	1º semestre 2019
VEREADOR 1	R\$ 81.314,40	R\$ 250.033,90	R\$ 236.526,63	R\$ 263.080,85	R\$ 242.423,45
VEREADOR 2	<b>R\$ 85.476,09</b>	<b>R\$ 270.755,00</b>	R\$ 236.191,95	R\$ 247.510,73	R\$ 241.281,36
VEREADOR 3	R\$ 82.012,94	R\$ 248.905,87	<b>R\$ 257.153,02</b>	<b>R\$ 276.839,58</b>	R\$ 244.667,23
VEREADOR 4	R\$ 80.974,85	R\$ 246.988,01	R\$ 234.427,45	R\$ 257.486,43	R\$ 240.124,72
VEREADOR 5	R\$ 79.824,62	R\$ 249.778,12	R\$ 241.503,57	R\$ 253.414,22	R\$ 236.328,90
VEREADOR 6	R\$ 80.952,11	R\$ 245.676,61	R\$ 230.463,66	R\$ 243.462,22	R\$ 235.627,78
VEREADOR 7	R\$ 80.084,53	R\$ 248.147,50	R\$ 222.577,46	R\$ 248.520,97	R\$ 233.202,51
VEREADOR 8	R\$ 82.648,11	R\$ 250.272,09	R\$ 227.579,56	R\$ 251.708,03	R\$ 235.415,05
VEREADOR 9	R\$ 79.610,79	R\$ 245.608,34	R\$ 205.314,34	R\$ 243.153,96	R\$ 219.250,69
VEREADOR 10	R\$ 81.808,92	R\$ 261.698,52	R\$ 235.874,60	R\$ 259.478,57	R\$ 245.970,33
VEREADOR 11	R\$ 78.797,74	R\$ 239.920,04	R\$ 228.371,26	R\$ 247.178,76	R\$ 229.858,44
VEREADOR 12	R\$ 78.735,27	R\$ 243.631,83	R\$ 226.747,41	R\$ 248.907,85	R\$ 226.558,95
VEREADOR 13	R\$ 79.757,77	R\$ 244.023,58	R\$ 228.843,41	R\$ 259.104,20	R\$ 260.612,52
VEREADOR 14	R\$ 80.060,90	R\$ 247.920,83	R\$ 231.327,59	R\$ 253.945,22	R\$ 238.459,49
VEREADOR 15	R\$ 81.825,68	R\$ 248.689,35	R\$ 247.397,72	R\$ 256.043,55	R\$ 241.064,60
VEREADOR 16	R\$ 81.650,80	R\$ 246.583,78	R\$ 232.208,93	R\$ 268.702,40	<b>R\$ 264.498,07</b>
VEREADOR 17	R\$ 80.086,21	R\$ 248.778,62	R\$ 224.750,80	R\$ 253.000,14	R\$ 257.165,20
VEREADOR 18	R\$ 82.091,96	R\$ 251.469,09	R\$ 232.313,76	R\$ 260.818,24	R\$ 243.532,29
VEREADOR 19	R\$ 80.885,47	R\$ 250.016,56	R\$ 232.776,40	R\$ 255.573,51	R\$ 237.746,32
VEREADOR 20	R\$ 78.517,31	R\$ 243.028,47	R\$ 225.676,07	R\$ 258.209,50	R\$ 235.423,85
VEREADOR 21	R\$ 80.594,41	R\$ 250.517,43	R\$ 233.595,81	R\$ 262.465,79	R\$ 246.069,46

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

No Quadro 7, percebe-se variações nos custos de cada gabinete, em que os valores em negrito destacam o maior gasto em cada semestre. Na análise ao longo do período, o primeiro semestre de 2017 encontra-se significativamente abaixo, pois, apenas em maio deste ano houve o início do registro dos custos da Câmara de Vereadores. Para os outros semestres, as pequenas discrepâncias incluem diferenças provenientes na folha de pagamento, como vale transporte, auxílio alimentação, faltas, atrasos, gastos na lanchonete, férias, nos gastos com diárias, passagens, uso de combustível, uso de material de expediente, selos, telefone e outros gastos diretos. Ademais, os dispêndios nos semestres finais de cada ano apresentam-se ligeiramente maiores, e a provável causa faz-se devido ao pagamento de 13º salário que ocorre em dezembro. A análise entre os gabinetes informa poucas variações as quais têm origem nos mesmos motivos listados pela análise horizontal.

A partir do Quadro 7 originou-se o Gráfico 1, apresentado a seguir. Elaborou-se o mesmo com o intuito de fornecer melhor visualização do montante de custos de cada gabinete.

Gráfico 1 - Custos totais semestrais por gabinete.



Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Verifica-se, com o gráfico acima o impacto das diferenças já abordadas anteriormente. Vê-se que, em cada semestre, um gabinete diferente possui o maior dispêndio cuja origem se deve aos diferentes gastos com passagem, diárias e inscrições em cursos. Assim, o vereador 3, no 2º semestre de 2018, possui o maior custo.

Em seguida, fora elaborado o Quadro 8 com a variação percentual dos gabinetes entre os semestres.



Quadro 8 – Variação percentual dos gabinetes entre os semestres.

<b>VEREADORES</b>	<b>1º sem 2017 2º sem 2017</b>	<b>2º sem 2017 1º sem 2018</b>	<b>1º sem 2018 2º sem 2018</b>	<b>2º sem 2018 1º sem 2019</b>
VEREADOR 1	207,49%	-5,40%	11,23%	-7,85%
VEREADOR 2	216,76%	-12,77%	4,79%	-2,52%
VEREADOR 3	203,50%	3,31%	7,66%	-11,62%
VEREADOR 4	205,02%	-5,09%	9,84%	-6,74%
VEREADOR 5	212,91%	-3,31%	4,93%	-6,74%
VEREADOR 6	203,48%	-6,19%	5,64%	-3,22%
VEREADOR 7	209,86%	-10,30%	11,66%	-6,16%
VEREADOR 8	202,82%	-9,07%	10,60%	-6,47%
VEREADOR 9	208,51%	-16,41%	18,43%	-9,83%
VEREADOR 10	219,89%	-9,87%	10,01%	-5,21%
VEREADOR 11	204,48%	-4,81%	8,24%	-7,01%
VEREADOR 12	209,43%	-6,93%	9,77%	-8,98%
VEREADOR 13	205,96%	-6,22%	13,22%	0,58%
VEREADOR 14	209,67%	-6,69%	9,78%	-6,10%
VEREADOR 15	203,93%	-0,52%	3,49%	-5,85%
VEREADOR 16	202,00%	-5,83%	15,72%	-1,56%
VEREADOR 17	210,64%	-9,66%	12,57%	1,65%
VEREADOR 18	206,33%	-7,62%	12,27%	-6,63%
VEREADOR 19	209,10%	-6,90%	9,79%	-6,98%
VEREADOR 20	209,52%	-7,14%	14,42%	-8,82%
VEREADOR 21	210,84%	-6,75%	12,36%	-6,25%

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 8 informa o acréscimo ou decréscimo calculado entre os semestres de acordo com a Equação 3:

Equação 3 – Porcentagem entre os semestres

$$Porcentagem = \left( \frac{Semestre Sucessor}{Semestre Antecessor} - 1 \right) \times 100\%$$

Fonte: Autor

Percebe-se a grande variação entre o 1º e o 2º semestre de 2017 em relação aos demais como consequência do registro de custos ter começado apenas em maio de 2017, que resultou em análise de apenas 2 meses do 1º semestre desse ano. Findada a averiguação dos custos dos vereadores, executou-se os mesmos tipos de procedimentos e análises para os setores do administrativo conforme o Quadro 9, a seguir.

Quadro 9 – Custos totais semestrais por setor administrativo.

SETORES	1º semestre 2017	2º semestre 2017	1º semestre 2018	2º semestre 2018	1º semestre 2019
GAB. DA PRESIDÊNCIA	R\$ 62.006,32	R\$ 161.492,46	R\$ 163.961,19	R\$ 155.409,07	R\$ 172.007,47
PROCURADORIA JUR.	R\$ 71.296,76	R\$ 206.531,40	R\$ 224.631,81	R\$ 227.707,65	R\$ 233.783,01
ASSESSORIA TECNICA	R\$ 52.488,61	R\$ 153.144,08	R\$ 149.435,31	R\$ 167.559,67	R\$ 157.472,37
ARQUIVO GERAL	R\$ 72.077,91	R\$ 195.048,58	R\$ 195.507,61	R\$ 207.666,50	R\$ 204.074,21
RELAÇÕES PÚBL	R\$ 32.482,72	R\$ 98.551,17	R\$ 66.316,97	R\$ 63.715,17	R\$ 80.352,26
SECRETARIA GERAL	R\$ 54.050,71	R\$ 150.097,03	R\$ 206.186,63	R\$ 207.790,57	R\$ 219.859,62
DIR LEGISLATIVA	R\$ 63.718,19	R\$ 158.337,81	R\$ 159.656,94	R\$ 177.737,60	R\$ 202.429,42
DIR FINANCEIRA	R\$ 129.056,23	R\$ 348.226,72	R\$ 343.353,12	R\$ 398.665,06	R\$ 396.701,79
DIR DE REC HUMANOS	R\$ 83.816,46	R\$ 223.890,36	R\$ 238.696,41	R\$ 253.474,00	R\$ 241.929,76
DIR COMUNICAÇÃO SOC	R\$ 155.384,77	R\$ 352.691,79	R\$ 390.530,58	R\$ 444.311,31	R\$ 480.260,50
TV CÂMARA	R\$ 121.735,10	R\$ 359.675,11	R\$ 389.468,71	R\$ 468.140,02	R\$ 510.778,81
DIR ADMINISTRATIVA	R\$ 61.013,01	R\$ 167.957,75	R\$ 171.976,36	R\$ 170.132,43	R\$ 173.955,88
DIVISÃO ALMOXARIFADO	R\$ 35.921,16	R\$ 91.729,54	R\$ 89.174,06	R\$ 96.141,77	R\$ 95.621,07
DIVISÃO SEGURANÇA	<b>R\$ 203.478,58</b>	<b>R\$ 563.998,52</b>	<b>R\$ 573.661,88</b>	<b>R\$ 616.417,42</b>	<b>R\$ 603.268,37</b>
DIVISÃO COMPRAS	R\$ 37.770,99	R\$ 102.215,74	R\$ 102.411,86	R\$ 101.821,67	R\$ 108.062,97
DIVISÃO PATRIMÔNIO	R\$ 31.298,59	R\$ 87.852,77	R\$ 94.069,26	R\$ 98.163,07	R\$ 97.487,49
DIVISÃO INFORMÁTICA	R\$ 46.521,71	R\$ 213.128,60	R\$ 210.590,57	R\$ 227.592,41	R\$ 203.654,73
SETOR DE TRANSPORTES	R\$ 24.752,29	R\$ 93.398,12	R\$ 78.122,35	R\$ 77.620,56	R\$ 76.641,89
SETOR DE MANUTENÇÃO	R\$ 19.315,81	R\$ 44.787,34	R\$ 44.357,60	R\$ 47.874,74	R\$ 44.190,25
SETOR DE PROTOCOLO	R\$ 20.211,84	R\$ 55.883,50	R\$ 60.659,51	R\$ 61.175,96	R\$ 58.125,76
SETOR RECEPÇÃO	R\$ 40.978,38	R\$ 112.287,79	R\$ 103.180,96	R\$ 144.593,67	R\$ 138.501,05

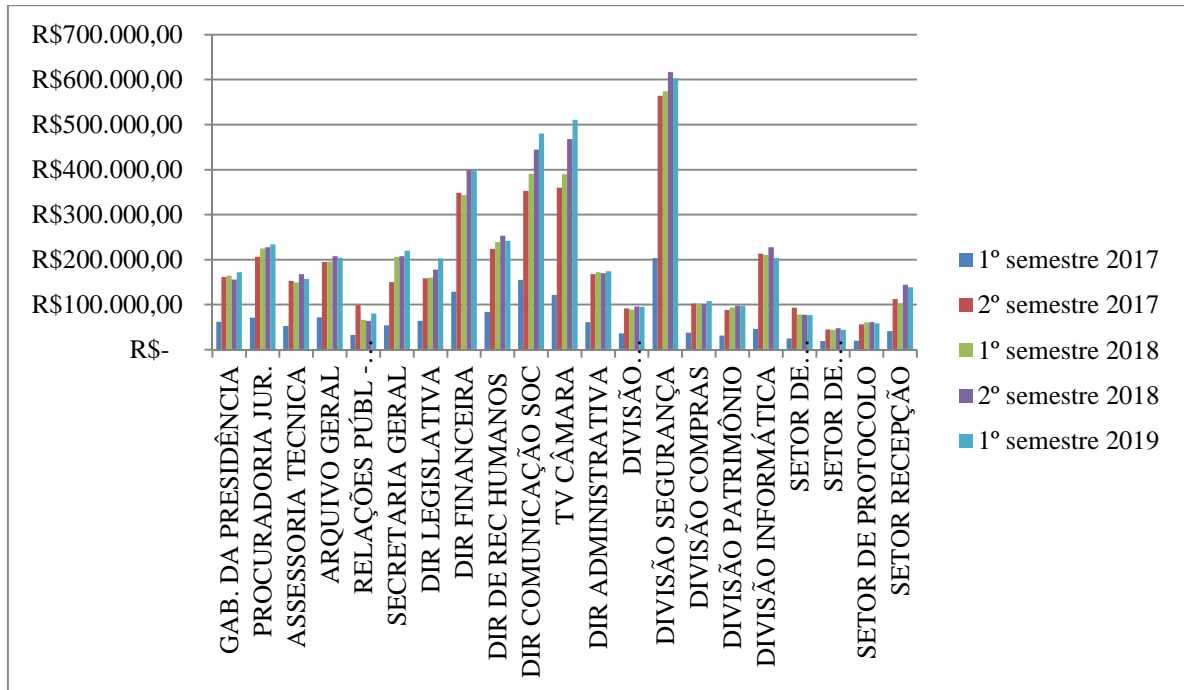
Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 9 informa os gastos por setor administrativo semestralmente ao longo do período analisado. Ao observar as variações ao longo do tempo, notam-se como principais motivos também listados para os vereadores, como flutuações no salário, decorrentes de faltas, atrasos, gastos na lanchonete da Câmara, assim como uso de verba para viagens e cursos. Além disso, incluem-se os custos do almoxarifado, telefone, depreciação dos móveis e outros gastos diretos como fatores relevantes para estas leves diferenças. Os valores em negrito revelam os maiores gastos.

No caso do 1º semestre de 2017, há o fato de que o levantamento dos custos inicia-se apenas em maio. Para as variações entre os setores, o principal responsável consiste no

número de pessoas de cada setor, assim como a diferença de remuneração individual entre cada um deles. O Gráfico 2 demonstra visualmente tais discrepâncias.

Gráfico 2 – Custos totais semestrais por setor administrativo.



Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Gráfico 2 foi criado a partir do Quadro 9 para auxiliar no entendimento das diferenças de custos entre cada setor. Observa-se que, diferentemente dos gabinetes, que são mais homogêneos, entre os setores administrativos, a Divisão de Segurança possuía os maiores gastos para todos os semestres e a principal razão se dá devido às horas extras e noturnas verificadas na folha de pagamento, pois os guardas ficavam à noite no órgão. Em termos de variações percentuais entre os semestres, o Quadro 10 informa tais valores.

Quadro 10 - Variação percentual dos setores entre os semestres.

SETORES	1º sem 2017 2º sem 2017	2º sem 2017 1º sem 2018	1º sem 2018 2º sem 2018	2º sem 2018 1º sem 2019
GAB. DA PRESIDÊNCIA	160,45%	1,53%	-5,22%	10,68%
PROCURADORIA JUR.	189,68%	8,76%	1,37%	2,67%
ASSESSORIA TECNICA	191,77%	-2,42%	12,13%	-6,02%
ARQUIVO GERAL	170,61%	0,24%	6,22%	-1,73%
RELAÇÕES PÚBL	203,40%	-32,71%	-3,92%	26,11%
SECRETARIA GERAL	177,70%	37,37%	0,78%	5,81%
DIR LEGISLATIVA	148,50%	0,83%	11,32%	13,89%
DIR FINANCEIRA	169,83%	-1,40%	16,11%	-0,49%
DIR DE REC HUMANOS	167,12%	6,61%	6,19%	-4,55%
DIR COMUNICAÇÃO SOC	126,98%	10,73%	13,77%	8,09%
TV CÂMARA	195,46%	8,28%	20,20%	9,11%
DIR ADMINISTRATIVA	175,28%	2,39%	-1,07%	2,25%
DIVISÃO ALMOXARIFADO	155,36%	-2,79%	7,81%	-0,54%
DIVISÃO SEGURANÇA	177,18%	1,71%	7,45%	-2,13%
DIVISÃO COMPRAS	170,62%	0,19%	-0,58%	6,13%
DIVISÃO PATRIMÔNIO	180,69%	7,08%	4,35%	-0,69%
DIVISÃO INFORMÁTICA	358,13%	-1,19%	8,07%	-10,52%
SETOR DE TRANSPORTES	277,33%	-16,36%	-0,64%	-1,26%
SETOR DE MANUTENÇÃO	131,87%	-0,96%	7,93%	-7,70%
SETOR DE PROTOCOLO	176,49%	8,55%	0,85%	-4,99%
SETOR RECEPÇÃO	174,02%	-8,11%	40,14%	-4,21%

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 10, referente à variação percentual, segue a mesma fórmula já demonstrada. O padrão a respeito da grande diferença de valores na primeira coluna com relação às demais permanece igual ao já abordado com relação aos vereadores. Assim, terminada a análise da parte administrativa, visou-se a análise dos servidores cedidos a outras entidades públicas.

Quadro 11 – Custos totais semestrais dos funcionários cedidos.

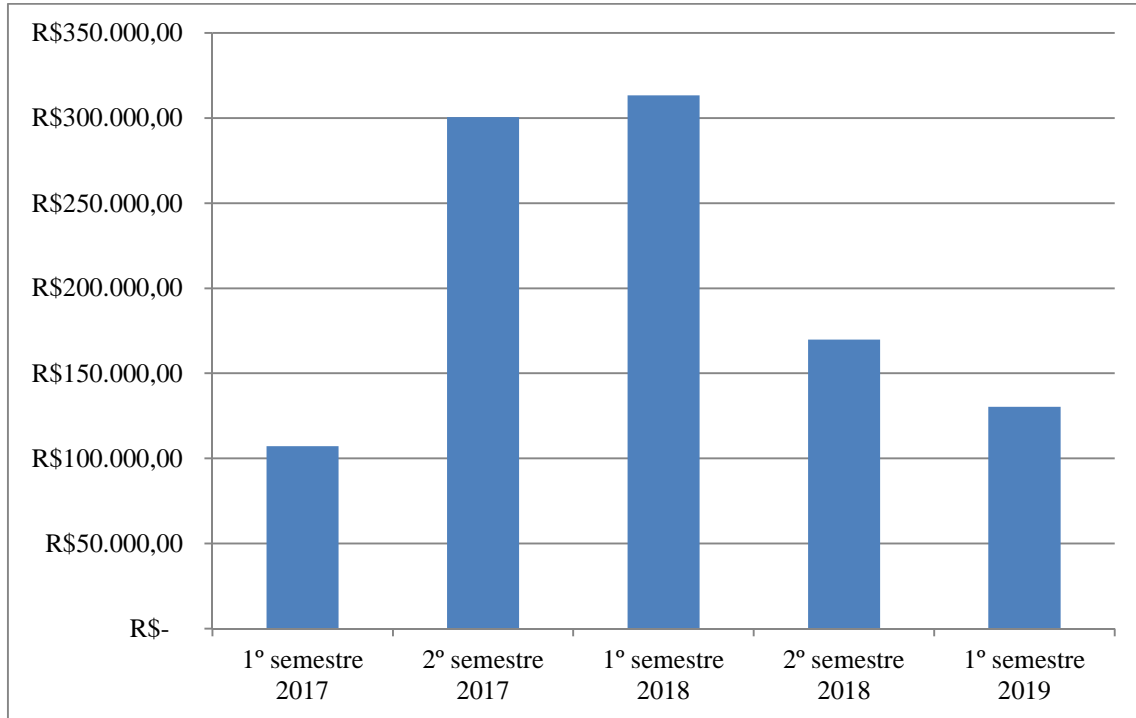
	1º semestre 2017	2º semestre 2017	1º semestre 2018	2º semestre 2018	1º semestre 2019
<b>Cedidos com ônus</b>	R\$ 107.149,58	R\$ 300.608,10	<b>R\$ 313.426,63</b>	R\$ 169.752,51	R\$ 130.376,23

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro 11 demonstra os custos de funcionários cedidos, em que se considera apenas a folha de pagamento e eles incluem-se no cálculo para rateio dos custos de água e luz. Ao analisar os períodos, verifica-se o baixo valor no primeiro semestre de 2017 devido ao início da apuração de custos se dar em maio de 2017. Os altos valores no 2º semestre de 2017 e 1º semestre de 2018 têm origem na apropriação da primeira e segunda parcela de 13º salário que se davam nos meses de junho e dezembro, respectivamente. Em julho de 2018 houve a aposentadoria de um dos servidores cedidos, o que explica a diminuição do valor entre o 2º semestre deste ano em relação ao anterior. Além disso, em 2019 passou-se a registrar o custo

de 13º salário somente em dezembro, portanto houve mais uma diminuição nos gastos. Tais valores visualizam-se melhor no gráfico a seguir.

Gráfico 3 – Custos totais semestrais dos funcionários cedidos.



Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Gráfico 3, feito a partir do Quadro 11, demonstra os custos dos servidores cedidos com ônus ao longo do período analisado. As modificações das porcentagens foram representadas no Quadro 12, a seguir.

Quadro 12 - Variação percentual dos funcionários cedidos entre os semestres.

	1º sem 2017 2º sem 2017	2º sem 2017 1º sem 2018	1º sem 2018 2º sem 2018	2º sem 2018 1º sem 2019
<b>Cedidos com ônus</b>	180,55%	4,26%	-45,84%	-23,20%

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

O Quadro acima também segue a mesma lógica a respeito dos vereadores e setores administrativos a respeito do 1º e 2º semestres de 2017. Entre o 1º e o 2º semestre de 2018, houve a aposentadoria de um funcionário cedido, logo há queda nos custos. Já entre o 2º semestre de 2018 e o 1º semestre de 2019, a variação se explica por causa de férias gozadas.

Em último lugar fez-se a análise dos setores não administrativos, como comissões, copa e cozinha, plenário, outros gastos, conforme o Quadro 13.

Quadro 13 - Custos totais semestrais dos setores não administrativos.

	<b>1º semestre 2017</b>	<b>2º semestre 2017</b>	<b>1º semestre 2018</b>	<b>2º semestre 2018</b>	<b>1º semestre 2019</b>
Copa e cozinha	R\$ 2.880,93	R\$ 8.043,72	R\$ 5.610,70	R\$ 5.321,26	R\$ 10.239,10
Plenário	R\$ 631,17	R\$ 3.220,02	R\$ 5.398,39	R\$ 6.276,34	R\$ 6.361,71
Comissões	R\$ 73,38	R\$ 2.139,33	R\$ 553,67	R\$ 266,83	R\$ 490,51
Não identificados	R\$ 1.155,00	R\$ 4.924,74		R\$ 105,50	
Outros	R\$ 859,53	R\$ 8.051,26	R\$ -126.820,92	R\$ 95.663,97	R\$ 445.894,82
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.600,01</b>	<b>R\$ 28.695,93</b>	<b>R\$ -115.258,16</b>	<b>R\$ 107.633,90</b>	<b>R\$ 462.986,14</b>

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

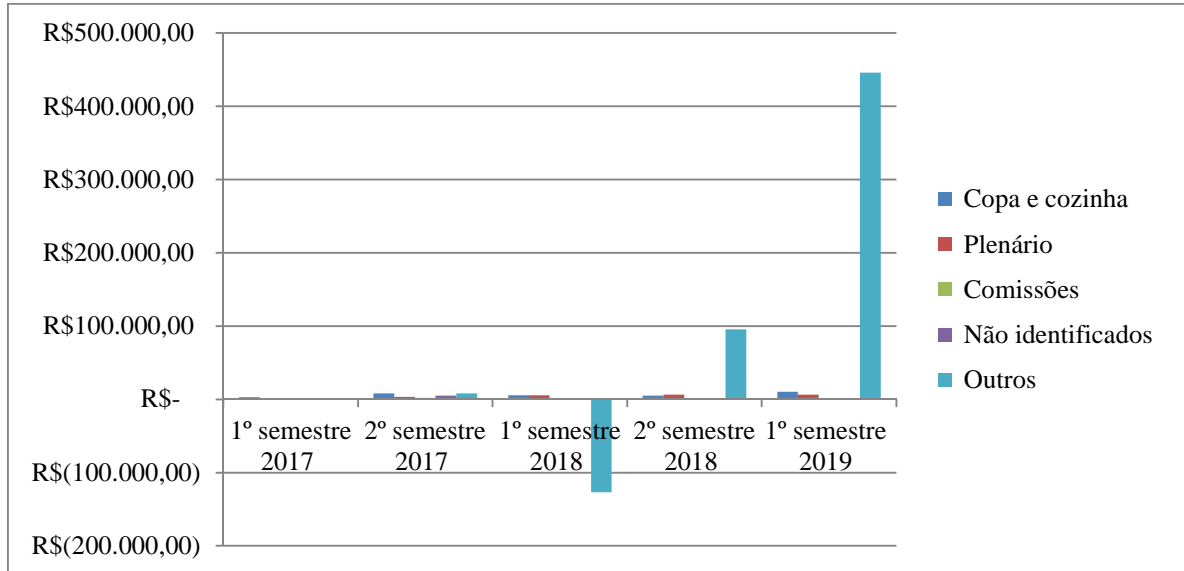
Para “Copa e cozinha” os valores influenciadores consistiram em material de expediente e depreciação. Como esta se faz uniforme, as variações ao longo do tempo foram de acordo com o uso do almoxarifado. Em “Plenário”, somou-se os custos dos dois fatores citados no item anterior com o gasto de telefone. Novamente, a variável influenciadora apresentou-se o material de expediente uma vez que o telefone possui baixíssima oscilação.

Os custos do setor “Comissões” possuem as mesmas origens de “Copa e cozinha”, porém com valores menores e em alguns meses não houve dispêndio com material de expediente. Os gastos não identificados têm origem a partir de selos, que não possuíam o devido controle por parte do setor de protocolo, depreciação ou telefone, os quais se referiam a setores não administrativos nem gabinetes e na época havia dúvida sobre como efetuar o seu registro, e cópias, que se perdeu o controle gasto de cada setor quando houve a troca do fotocopadora pela locação de duas impressoras multifuncionais.

A linha “Outros” constituiu-se, em 2017, dos valores de depreciações de áreas comuns da Câmara e alguns custos de telefone os quais não se descobriu de qual setor referiam-se. Assim, a diferença entre os semestres do ano revela-se através do início da apuração de custos se dar em maio de 2017. A partir de maio de 2018, começou-se a registrar as provisões neste item. O valor negativo no primeiro semestre do ano de 2018 resultou de um estorno de provisão para compensar uma configuração errada no sistema de Contabilidade Pública a qual resultou em um lançamento em duplicidade no pagamento da 1º parcela do décimo terceiro salário feito no mês de junho. No segundo semestre de 2018, houve o mesmo ocorrido na 2ª parcela em dezembro. Porém, como havia sido realizado o registro de provisões em todos os meses deste íterim, não resultou em valor negativo. Em 2019, houve uma mudança no

método de lançamento de provisões para contornar tal falha no sistema contábil. A seguir, o Gráfico 4 demonstra os custos destes setores.

Gráfico 4 – Custos totais semestrais dos setores não administrativos.



Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Além disso, o Quadro 14 informa a variação percentual ao longo do tempo para os setores não administrativos. Observa-se que o valor negativo no 1º semestre de 2018 se deu devido à falha no sistema de contabilidade.

Quadro 14 - Variação percentual dos setores não administrativos entre os semestres.

	1º sem 2017 2º sem 2017	2º sem 2017 1º sem 2018	1º sem 2018 2º sem 2018	2º sem 2018 1º sem 2019
Copa e cozinha	179,21%	-30,25%	-5,16%	92,42%
Plenário	410,17%	67,65%	16,26%	1,36%
Comissões	2815,41%	-74,12%	-51,81%	83,83%
Não identificados	326,38%	-100,00%		-100,00%
Outros	836,70%	-1675,17%	-175,43%	366,11%

Fonte: Documentos acessados pelo autor.

Enquanto os Quadros 8, 10 e 12 possuem os mesmos princípios em relação aos valores encontrados, o Quadro 14 possui algumas peculiaridades. A fórmula utilizada consiste na mesma, porém percebe-se a quebra do padrão visto anteriormente. O motivo principal desta anormalidade, no caso dos setores “Copa e Cozinha”, “Plenário” e “Comissões” se faz devido ao custo de uso de materiais provenientes do almoxarifado, o qual se apresenta inconstante. Em “Não Identificados”, percebeu-se que entre alguns semestres houve decréscimo de 100%,

pois, foi possível apurar todos os custos para os setores e gabinetes. Este fato resulta em que, entre os 1º e o 2º semestre de 2018, não há porcentagem, porque no primeiro semestre desse ano não houve lançamentos nesta categoria. Já em “Outros”, as variações ocorrem em virtude dos motivos discorridos no parágrafo.

Portanto, após a análise de todos os setores e gabinetes concluiu-se que os maiores valores, dentre os vereadores, o maior custo foi o gabinete 3 no 2º semestre de 2018. Para os setores administrativos, encontrou-se a divisão de segurança durante todos os semestres, onde o motivo consistiu em possuir a maior folha de pagamento. Para os funcionários cedidos, o maior dispêndio encontrou-se durante o primeiro semestre de 2018. Já nos setores auxiliares, detectou-se a maior valoração em “outros” no primeiro período do ano de 2019.

Assim, respondidos os dois primeiros objetivos específicos a próxima seção aborda o alinhamento entre o lançamento de custos na Câmara de Vereadores analisada e a legislação em vigor.

#### **4.3 Consonância do registro dos custos no Órgão do Legislativo Municipal com a legislação vigente a respeito do tema**

Nesta seção verificou-se a consonância da mensuração dos custos realizada no órgão legislativo objeto de estudo com a legislação vigente, mais precisamente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101), a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

De acordo com a LRF em seu Art. 50, inciso VI, parágrafo 3º, “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Conforme já abordado no capítulo anterior, o sistema verificado no órgão mantém um controle de custos, contudo o faz de forma manual e precária. Além disso, ainda não há divulgação do mesmo, logo não há influência dele sobre a gestão.

No que tange ao NBC T 16.11, que estabelece regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, destacou-se na norma os itens que determinam regras a serem usadas pelas entidades públicas para avaliar em relação ao órgão objeto de estudo. Os itens da norma que foram suprimidos consistem em tópicos que trazem definições de conceitos. Os pontos evidenciados encontram-se disponíveis no Quadro 15.



Quadro 15 – Comparação entre NBC T 16.11 e a mensuração de custos da câmara.

ITEM	NBC T 16.11	Realizado no órgão
Item 7	Sistema de Custos obrigatório em todas as entidades do setor público.	Não há sistema, apenas lançamentos manuais.
Item 8	Transparência e prestação de contas para controle interno, externo e social, fins gerenciais e interesse público.	Ainda não há divulgação dos relatórios de custos.
Item 10	Serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.	Não há mensuração dos custos dos serviços, apenas dos setores.
Item 14	Uso do princípio da competência.	Há cumprimento do uso do princípio da competência.
Itens 15 a 17	Uso de bases de rateio para distribuição de custos indiretos, evidenciação de custos unitários e uso de uma etapa natural do processo de formação de custos.	Somente se usa o número de pessoas como base de rateio. Consegue-se descobrir o custo unitário de cada setor. Respeita-se a etapa natural do processo de formação de custos.
Item 19	Capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.	Não há sistema integrado de custos com o resto da contabilidade.
Item 20	Integrar sistema de custos com o processo de planejamento e orçamento.	Não há sistema integrado de custos com o resto da contabilidade e não há divulgação dos mesmos.
Item 21	A implantação do sistema de custos deve ser gradual e sistemática e levar em consideração os objetivos de usuários e critérios de transparência.	Há esforços por parte da Diretoria Financeira em sistematizar os custos e aumentar gradualmente a qualidade da informação, porém ainda não há transparência dos relatórios de custos.
Itens 22 a 24	Tratam da responsabilidade a respeito das informações de custos. Compete ao órgão do setor público a análise, avaliação e verificação da consistência, ao gestor da entidade a fidedignidade das informações e ao profissional contábil a consistência conceitual e apresentação das informações do subsistema de custos.	Os setores fornecem informações, porém, por enquanto, só os profissionais contábeis conferem estas informações.
Itens 25 a 27	Tratam da interligação dos relatórios de custos e a Demonstração do Resultado Econômico das ações do setor público.	Não há sistema integrado de custos com o resto da contabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim, depois de realizada a análise da legislação vigente a respeito de custos no setor público, concluiu-se que o órgão necessita de adequações para poder registrar os seus custos. A principal destas consiste em um sistema de custos integrado com os demais sistemas de gestão e contabilidade, além de melhoria na qualidade das informações, mudança nas bases de rateio dos custos indiretos e utilização do custeio baseado em atividades.

#### **4.4 Principais dificuldades enfrentadas para a elaboração dos documentos de custos**

Ao longo do período analisado percebeu-se que havia valores provenientes de documentos que não se alinhavam com os vindos do relatório de variação patrimonial diminutiva. Também se verificou que alguns números não tinham suas origens identificadas. Esses fatos evidenciam problemas para a elaboração dos documentos de custos. Para a identificação das principais dificuldades existentes no processo de lançamento destes no órgão realizou-se entrevista com dois servidores, um analista legislativo da área contábil e uma técnica legislativa da área contábil.

De acordo com os entrevistados, o primeiro empecilho consistia na insuficiência da ferramenta para a elaboração dos documentos de custos no sistema integrado de contabilidade utilizado, o que está para ser implantado no próximo ano. Assim, necessita-se executar esta atividade manual e precariamente através de planilhas eletrônicas. Ao se agrupar documentos e relatórios tem-se um segundo problema relatado, que consiste em que informações de custos não possuem solidez e fidedignidade, ou seja, apresentam lacunas ou não existem. Isto resulta em um esforço extra do setor financeiro para tomar ciência destes dados que nem sempre se concretiza.

Além disso, apesar da obrigatoriedade de registrar os custos já existir, aguarda-se uma regulamentação, esperada em até 2 anos, do Tribunal de Contas do Estado para a publicação dos mesmos. Por enquanto, utiliza-se da Lei de Responsabilidade Fiscal e de uma empresa de assessoria legislativa para orientações. Ademais, há o intuito de dar início ao registro de custos através do método baseado em atividades para que a população saiba o montante de recursos utilizados em cada ação parlamentar.

Vale ressaltar também que no ano de 2014 foi iniciada uma tentativa de mensuração de custos, porém, abandonou-se pela falta de tempo devido a apenas a técnica legislativa estar trabalhando neste propósito no período. Após a chegada do analista legislativo no órgão em 2016, os custos foram retomados em 2017.

Verificaram-se também dificuldades e imprecisões a respeito das mensurações dos custos. Primeiro, há uma falta de controle, em relação aos setores ou gabinetes, de deslocamento do carro oficial na cidade para que seja possível executar um rateio. Segundo, várias categorias de gastos estão sendo rateadas em função do número de pessoas por setor, não se observando se esta base de rateio é a mais adequada para tais gastos. Um exemplo disso faz-se a depreciação do prédio da câmara que deveria ser rateada em função do tamanho da sala, em metros quadrados. Terceiro, o relatório de almoxarifado proporcionado para a

contabilidade informa as requisições por setor mesmo que o material não tenha sido retirado do estoque, porém, o documento de variação patrimonial diminutiva, onde os materiais se dividem por natureza, aponta apenas o que foi já fora apanhado, dessa forma há diferenças entre os relatórios.

Concluiu-se, então, que a maior dificuldade consiste na falta de uma ferramenta de custos no sistema integrado de contabilidade para automatizar a elaboração de tais documentos. Além disso, destacam-se também algumas imprecisões do sistema de contabilidade existente juntamente com o aspecto de erros humanos ao executar tal serviço manualmente.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho visou o objetivo geral de analisar como estava sendo realizada a gestão de custos de um órgão do Poder Legislativo Municipal. Para que se alcançasse o objetivo geral, foi necessário identificar os custos da instituição, mensurar e analisar os custos dos setores da mesma, verificar a consonância do registro dos custos no Órgão do Legislativo Municipal com a legislação vigente a respeito do tema e mapear as principais dificuldades enfrentadas para a elaboração dos documentos de custos.

A execução dos objetivos específicos trouxe desfechos. Primeiramente, os setores e gabinetes mensuravam, mensalmente, os custos através do método de custeio por absorção, via utilização de diversos relatórios emitidos pelos sistemas de contabilidade, recursos humanos, almoxarifado e patrimônio, além de notas de empenhos, entre outros documentos. Ademais, foi verificado que o maior custo de vereadores foi o gabinete 3 no 2º semestre de 2018, embora os gabinetes possuíssem valores próximos entre si. Nos setores administrativos, a divisão de segurança, durante todos os semestres, obteve os maiores custos cujo motivo deu-se em possuir a maior folha de pagamento. Para os funcionários cedidos, o maior dispêndio encontrou-se durante o primeiro semestre de 2018. Já nos setores auxiliares, detectou-se a maior valoração em “outros” no primeiro período do ano de 2019.

Em conjunto a isso, para atender à legislação vigente sobre custos no setor público, adequações para poder registrar e divulgar os custos desta câmara apresentavam-se imperiosas: sistema de custos integrado com os demais sistemas de gestão e contabilidade, informações mais precisas, bases de rateio mais fidedignas para os custos indiretos e implantação do custeio baseado em atividades. Ao abordar as dificuldades notou-se a falta de uma ferramenta de custos no sistema contábil, algumas imprecisões do sistema existente e o aspecto de falhas humanas ao executar tal serviço manualmente.

Então, conferiu-se que o controle de custos deste órgão legislativo ainda encontra-se em um estágio inicial, executada de forma rudimentar, sem impacto na tomada de decisão nem na divulgação ao público externo. Além disso, o estudo revelou limitações do órgão para obter informações precisas como apenas uma base de rateio para os custos indiretos, dessincronia entre alguns relatórios do sistema integrado de gestão do legislativo, incapacidade de alocar valores de combustível para os setores da câmara quando utilizam o carro oficial e a falta de uma ferramenta de custos dentro do sistema contábil. Tais empecilhos geram possibilidades de novos estudos, por exemplo, averiguação futura de como se encontrarão os relatórios de custos para comparar com o presente estudo, possibilidades de

solucionar os problemas acima citados ou o impacto na gestão orçamentária após o início da publicação dos custos para o público externo em relação a data em que este estudo fora publicado.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os Métodos De Custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, 2º semestre 2012. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487>>. Acesso em: 07 abr. 2019.

ALMEIDA, J. E. F. DE. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. 188 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) — Universidade de São Paulo, São Paulo. 2010.

ANGELONI, M. T. Elementos intervenientes na tomada de decisão. **Ci. Inf.**, Brasília, jan./abr. 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ci/v32n1/15969>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BACIC, M. J.; MEGLIORINI, E.; DE OLIVEIRA, E. C. M.; YOMURA, N. **Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Estratégica de Custos nas Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: CRCSP, 2011.

BARBOSA, C. A.; BARBOSA, J. C.; DIAS, L. C. N.; CREPALDI, S. A. Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, 4., 2011, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: UNIFENAS, 2011.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre, 2º semestre 2006. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/20547>>. Acesso em: 06 mai. 2019.

BITTI E. J. S.; DE AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, jul./set., 2011. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1904>>. Acesso em: 18 mai. 2019.

BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Em Tese**, jan./jul. 2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

BONIFÁCIO, R. C.; CARDOSO, G.B.; BARCELOS, P.B.; VICENTE, E. F. R. As demonstrações contábeis previstas na Lei nº 4.320/64: a análise de resultados como uma forma de contribuição ao gestor público em sua tomada de decisões. In: ENCONTRO DA ANPAD, 33. 2009, São Paulo. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2009. p. 1-15.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRAGA, R. J.; MIRANDA, R. C. da R. Estrutura Organizacional e Processo Decisório Legislativo. **E-legis**, Brasília, set./dez. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de maio de 1988. **Poder Executivo**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 25 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Nº. 101, de 04 de maio de 2000. **Poder Executivo**. 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: 26 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Nº. 131, de 27 de maio de 2009. **Poder Executivo**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 26 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Nº. 156, de 28 de dezembro de 2016. **Poder Executivo**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp156.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm)>. Acesso em: 26 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Nº 12.527, de 11 de novembro de 2011. **Poder Executivo**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em 17 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.11, de 25 de novembro de 2011. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 09 mai. 2019.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2002.

CADETE COSTA, F.; SILVA, J.; MARCIA ELIAS, L.; DA SILVA, M. Sistema de Custos en el Sector Público. **GIGAPP Estudios Working Papers**, 1 fev. 2019. Disponível em: <<http://www.gigapp.org/ewp/index.php/GIGAPP-EWP/article/view/102>>. Acesso em: 14 jun. 2019.

CHOO, C. W. The management of uncertainty: organizations as decision-making systems. In: \_\_\_\_\_. **The knowing organizations**: how organizations use information to construct meaning, create knowledge, and make decisions. New York: Oxford University, 1998. p. 155-205.

CONTANDRIOPOULOS, A. P.; CHAMPAGNE, F.; POTVIN, L.; DENIS, J. L.; BOYLE, P. **Saber preparar uma pesquisa**: definição estrutura e financiamento. São Paulo: Hucitec Abrasco, 1994. Disponível em: <<https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/handle/10625/13871>>. Acesso em: 04 jun. 2019.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Redução de Custos com Inteligência. **HSM Management**, São Paulo, set/out 2003.

CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. **Caderno de Estudos**, São Paulo, maio/agosto 1998. Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200004&script=sci\\_arttext&tlng=es](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000200004&script=sci_arttext&tlng=es)>. Acesso em: 20 abr. 2019.

CRUZ, Flávio da; VICCARI JÚNIOR, A.; GLOCK, J. O.; HERZMANN, N.; TREMEL, R. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

CULAU A. A.; FORTIS, M. F. de A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11, 2006, Ciudad de Guatemala. **Anais**. Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006. Disponível em: <<https://cladista.clad.org/handle/123456789/4122>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas S.A – 2006.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Disponível em: <<http://197.249.65.74:8080/biblioteca/bitstream/123456789/716/1/Metodologia%20da%20Pesquisa%20Cientifica.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

GARVIN, D. A. The Processes of Organization and Management. **Sloan management review**, Cambridge, 1998. Disponível em: <<https://go.galegroup.com/ps/anonymou?id=GALE%7CA21061098&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=0019848X&p=AONE&sw=w>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GRUMAN, M. Lei de Acesso à Informação: Notas e um breve exemplo. **Revista Debates**, Porto Alegre, set./dez. 2012. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/debates/article/view/34229/23345>>. Acesso em: 17 jun. 2019.

GUADAGNIN, A. **A Transparência na Gestão Pública: Uma análise da sua concretização em Porto Alegre, Canoas e Novo Hamburgo**. Porto Alegre: UFRGS, 2011.

GUIMARÃES, E. M. P.; ÉVORA, Y. D. M. Sistema de Informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência. **Ci. Inf.**, Brasília, jan./abril 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ci/v33n1/v33n1a09>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

GUTIERREZ, G. L. **Gestão comunicativa: maximizando criatividade e racionalidade**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

IFAC Public Sector Committee. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. New York: International Federation of Accountants, 2001.

JOHNSON, M. **Administrando no próximo milênio**. São Paulo: Pioneira, 1997.



KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

KATZ, D.; KAHN, R. **The social psychology of organizations**. 2. ed., New York, John Wiley. 1978. p. 487.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos Caminhos da Administração Pública Brasileira. **Análise**, Porto Alegre, jan./jun. 2010. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/profile/Melody\\_Porsse/publication/277097960\\_Novos\\_Caminhos\\_da\\_Administracao\\_Publica\\_Brasileira/links/594bd6f5458515e703489126/Novos-Caminhos-da-Administracao-Publica-Brasileira.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Melody_Porsse/publication/277097960_Novos_Caminhos_da_Administracao_Publica_Brasileira/links/594bd6f5458515e703489126/Novos-Caminhos-da-Administracao-Publica-Brasileira.pdf)>. Acesso em: 06 mai. 2019.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA F. F.; FILHO, R. A. M. Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil. **Interações**, Campo Grande, jul/set. 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/inter/v17n3/1518-7012-inter-17-03-0528.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2019

LIMA, F. U. **Processos Organizacionais**. Macapá: UNIFAP, 2017.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: FGV, 2010. Disponível em: <<http://w.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 21 mai. 2019.

MATTIELLO, K. et al. Custos Públicos e Produtividade: O caso da câmara municipal de Cianorte. **Revista Unifamma**, Maringá, ago/dez 2017. Disponível em: <<http://revista.famma.br/unifamma/index.php/RevUNIFAMMA/article/view/353>>. Acesso em: 07 abr. 2019.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations**: a synthesis of the research. New Jersey, Prentice Hall, 1979.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis: Vozes, 2007.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de. Cultura Organizacional: Análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **Read**, Vol. 11, n. 2, p 1-24, mar./abr. 2005.

PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: Catelli, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, M. S. A. **Gestão de Custos**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2014.

PEREIRA, J. R. T; DA SILVA, A. C. A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10, 2003, Guarapari. **Anais eletrônicos**. Guarapari: Associação Brasileira de Custos, 2003. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2539>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

PLATT NETO, O. A.; Da CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contab. Vista & Rev.**, jan./ mar. 2007. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. P. Gestão de Custos. In: MENDES, J. T. G. (org.) **Finanças Empresariais**. 1. ed. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. Capítulo 4. Páginas 49-58. Disponível em: <<http://www.mundocontabil.com.br/contadores/marcilio/Contabilidade%20de%20Custos.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2019

PRÉVE, A. D.; MORITZ, G. de O.; PEREIRA, M. F. **Organização, Processos e Tomada de Decisão**. Florianópolis: UFSC, 2010.

RAUPP, F. M. Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, jan./mar. 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/81>>. Acesso em: 07 abr. 2019.

RAUPP, F. M.; DE PINHO, J. A. G. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. **R. Adm.**, São Paulo, out./nov./dez. 2013. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0080210716303077>>. Acesso em: 11 abr. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto Estadual N.º 48.185, de 21 de julho de 2011. **Assembleia Legislativa**. Disponível em: <[http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid\\_Tipo=TEXT0&Hid\\_TodasNormas=56409&hTexto=&Hid\\_IDNorma=56409](http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=56409&hTexto=&Hid_IDNorma=56409)>. Acesso em: 27 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei N.º 13.596, de 30 de dezembro de 2010. **Assembleia Legislativa**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2013.596.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei N.º 13.115, de 23 de dezembro de 2008. **Assembleia Legislativa**. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.115.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

SANTA MARIA. Lei Nº 6.174, de 7 de dezembro de 2017. **Prefeitura Municipal de Santa Maria**. Disponível em:  
<<http://pmsantamaria.rs.publicidademunicipal.com.br/Pages/Home.aspx>>. Acesso em: 30 out. 2019.

SANTOS, A. M. dos. A importância da publicidade para o Direito Administrativo. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 19 maio 2014. Disponível em:  
<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48175&seo=1>>. Acesso em: 07 abr 2019.

SANTOS, E. S.; PONTE, V. Modelo de Decisão em Gestão Econômica. **Caderno de Estudos**: São Paulo, setembro/dezembro 1998. Disponível em:  
<[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000300004&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511998000300004&script=sci_arttext)>. Acesso em: 09 mai. 2019.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, Métodos de depreciação, abc: custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, M. A. dos. **Contabilidade de custos**. Bahia: UFBA, 2018.

SERRA, B. P. de C.; TOMEI, P. A.; SERRA, F. A. R. A Pesquisa Em Tomada De Decisão Estratégica No Alto Escalão: evolução e base intelectual do tema. **Revista Ciências da Administração**, dez. 2014. Disponível em:  
<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/35563>>. Acesso em: 18 mai. 2019.

SIMON, H. A. **The new science of management decision**. New York: Harper & Row Publishers Incorporated, 1960.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, M. A.; CARVALHO, M. P. Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. in: Congresso Associação Nacional Dos Programas De Pós-graduação em Ciências Contábeis, 6. Ed. 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Anpcont, 2012.

TABORDA, M. G. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, out./dez. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46345>>. Acesso em: 22 mai. 2019.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VICECONTI, P.; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos**: Um enfoque direto e objetivo. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

WERNKE, R. **Análise de Custos e Preços de Venda:** Ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2017.

YIN, R. **Case Study Research:** Design and Methods. 2. Ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1994.

## **APÊNDICES**

**APÊNDICE A - Roteiro da entrevista.**

- 1 – Descrição do cargo do entrevistado.
- 2 – Como se registram os custos deste órgão legislativo?
- 3 – Como se deu o início destes registros?
- 4 – Quais documentos e informações são utilizados para a constituição dos custos?
- 5 – Como se dará divulgação dos custos?
- 6 – Quais leis, normas, decretos estão sendo seguidas para a divulgação dos custos?
- 7 – Existe uma empresa de assessoria do órgão e estas orientam quanto ao registro e divulgação de custos?
- 8 – Em sua opinião, a divulgação dos custos influenciará a tomada de decisão dos parlamentares?
- 9 – Quais as maiores dificuldades enfrentadas ao longo do processo de elaboração dos documentos de custos?
- 10 – Considerações finais.