JOSÉ DONIZETTI ROMÃO

**Proposta de Precificação
de Serviço Público**

Dissertação apresentada à Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do Título de Mestre em Engenharia de Produção.

Área de Concentração: Economia,
Organizações e Gestão do
Conhecimento.

Orientador: Prof. Dr. Aquiles Elie
Guimarães Kalatzis

São Carlos
2007

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTES
TRABALHOS, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO,
PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

Ficha catalográfica preparada pela Seção de Tratamento
da Informação do Serviço de Biblioteca – EESC/USP

R766p	<p>Romão, José Donizetti Proposta de precificação de serviço público / José Donizetti Romão ; orientador Aquiles Elie Guimarães Kalatzis. -- São Carlos, 2007.</p> <p>Dissertação (Mestrado-Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Área de Concentração em Economia, Organizações e Gestão do Conhecimento) -- Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, 2007.</p> <p>1. Finanças públicas. 2. Finanças municipais. 3. Gestão de custos. 4. Gestão pública. 5. Precificação de serviços. 6. Segurança pública. I. Título.</p>
-------	---

FOLHA DE JULGAMENTO

Candidato: Bacharel **JOSÉ DONIZETTI ROMÃO**

Dissertação defendida e julgada em 16/10/2007 perante a Comissão Julgadora:

Prof. Dr. **AQUILES ELIE GUIMARÃES KALATZIS (Orientador)**
(Escola de Engenharia de São Carlos/USP)

APROVADO

Prof. Dr. **MARCELO SEIDO NAGANO**
(Escola de Engenharia de São Carlos/USP)

Aprovado

Dr. **OSCAR TUPY**
(Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária/EMBRAPA)

Aprovado

Prof. Associado **REGINALDO TEIXEIRA COELHO**
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção

Prof. Associado **GERALDO ROBERTO MARTINS DA COSTA**
Presidente da Comissão da Pós-Graduação da EESC

À minha esposa,
Angela,
e
à nossa filha,
Ana Carolina.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Aquiles Elie Guimarães Kalatzis, meu orientador, que apesar de minhas dúvidas e dificuldades, me apoiou e orientou para que fosse possível a realização deste trabalho.

Aos Professores Doutores Marcelo Seido Nagano e Oscar Tupy, pelas valiosas contribuições e sugestões, notadamente por ocasião da qualificação deste mestrado, que muito contribuíram e enriqueceram este estudo.

Aos Professores do Departamento de Engenharia de Produção da EESC/USP com os quais tive a oportunidade de conviver durante o curso de mestrado em Engenharia de Produção, Dr. Edmundo Escrivão Filho, Dr. Fábio Müller Guerrini, Dr. Fernando César Almada Santos, Dr. João Vitor Moccellin, pela atenção e contribuição para meu crescimento intelectual.

À Prefeitura Municipal de São Carlos, Secretaria de Governo Municipal e integrantes da Guarda Municipal de São Carlos, pelas valiosas informações fornecidas, sem as quais este trabalho não seria concluído.

Ao Domingos (JD), meu cunhado e amigo, pela ajuda no *Abstract*, o que certamente contribuiu na correta tradução e fluidez do texto.

À minha esposa Angela, amiga e companheira, pela paciência e compreensão constantes, com quem sempre busquei forças para superar as dificuldades da vida.

E a todos os amigos e colegas de mestrado pelo incentivo e apoio.

RESUMO

ROMÃO, J. D. **Proposta de precificação de serviço público**. 2007. 131 p. Dissertação Mestrado – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos.

Este trabalho estuda a formação do preço de venda de serviços a partir de seu custo de produção, com enfoque nos serviços prestados pela autoridade municipal, buscando formular uma proposta de precificação de serviços capaz de auxiliar o gestor público em sua tomada de decisão. A proposta foi construída a partir do estudo de três áreas distintas: gestão de custos, contabilidade governamental e orçamento público municipal, onde foram obtidos os elementos necessários para seu desenvolvimento e formulação. A identificação e avaliação dos processos envolvidos na apuração do custo do serviço prestado pelo município, notadamente o serviço prestado pela Guarda Municipal de São Carlos, Estado de São Paulo, foi a base para a elaboração de uma proposta de modelo de precificação do serviço prestado. A Lei de Responsabilidade Fiscal, de maio de 2000, veio aumentar a responsabilidade do gestor público e, por consequência, a influência do preço dos serviços no equilíbrio das contas públicas. O método utilizado neste estudo assumiu caráter exploratório em vista da existência de pouco conhecimento sistematizado sobre o tema, como pode ser constatado pela pesquisa bibliográfica, havendo a necessidade de se adotar abordagem de busca de maior detalhamento nos relatórios de realização de despesas emitidos pela autoridade municipal. As principais conclusões desta pesquisa apontam para a grande influência do custo com mão-de-obra na formação do valor do serviço público estudado e nos conceitos de apuração de custo incorporados ao modelo apresentado, que foram os seguintes: tratamento diferenciado entre as despesas correntes e as despesas com capital no que se refere ao período de reconhecimento do custo incorrido; controle e apropriação da despesa com depreciação ao longo da vida útil das obras, instalações e materiais permanentes; separação e controle das despesas correntes em administrativas e operacionais; distribuição das despesas administrativas e controle dos custos operacionais agrupados de forma a se obter o custo independente do valor de venda do serviço.

Palavras chave: finanças municipais, gestão de custos, gestão pública, precificação de serviços e segurança pública.

ABSTRACT

ROMÃO, J. D. **Proposal of the public service price formation.** 2007. 131 p. M.Sc. Dissertation – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos.

This paper studies the services final selling price based on production cost focusing on the services made from the municipal authority searching for a proposal of the services price formation allowing the public manager taking the decision. This proposal was built up from the study of 3 different areas: cost management, governmental accountancy and municipal budget where we can have the necessary figures for its development and formulation. The identification and evaluation of the processes involved on the cost verification of the service given by the municipality mainly the one by São Carlos City Municipal Guard, state of São Paulo, was the basis to work up on a model proposal of the final price composition of the rendered service. The Fiscal Responsibility Law from may, 2000 came to raise up the public manager responsibility and as a corollary to this, they exercise influence upon the services prices on the public account equilibrium. The method we use in this study has an exploratory feature upon the few knowledge of this subject, as you can see at the bibliographic research, then we need to adopt an approach to get more details at the expenses reports issued by the municipal authority. The main conclusions of this study pointed to the great influence of labor cost at the public service cost composition and the concepts of the cost verification that incorporated to the presented model, as follows: distinguished treatment between the current expenses and the expenses with the resources at the period of the cost we ran into; expenses appropriation and control with depreciation during the lifetime of the jobs, installations and permanent goods; to distinguish the expenses and its control in administrative and operational; administrative expenses distribution and operational costs control joined together to get the independent cost of the final selling service price.

Key words: municipal funds, public administration, cost management, services price formation and public security.

SUMÁRIO

Agradecimentos	v
Resumo	vi
Abstract	vii
Lista de Figuras	x
Lista de Quadros	xi
Lista de Tabelas	xii
1. INTRODUÇÃO	1
2. SERVIÇOS E SISTEMAS DE CUSTEIO: UMA BREVE REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1. Conceito de Serviços	5
2.2. Sistemas de Custeio	11
2.2.1. Por Absorção	17
2.2.2. Variável	23
2.2.3. Baseado em Atividades (ABC)	28
2.2.4. Padrão	34
2.3. Precificação de Serviços	36
2.3.1. Formação do preço de venda e seu inter-relacionamento com o custo	39
2.3.2. Precificação de Serviços no Custeio por Absorção	41
2.3.3. Precificação de Serviços no Custeio Variável	43
2.3.4. Precificação de Serviços no Custeio por Atividades (ABC)	45
3. SERVIÇOS PÚBLICOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL ..	48
3.1. A Lei de Responsabilidade Fiscal	48
3.2. O controle orçamentário dos gastos públicos	52
3.3. Despesas correntes e o custeio do serviço público	62

4. PROPOSTA DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO	66
4.1. A Guarda Municipal de São Carlos	70
4.2. Depreciação de instalações e itens permanentes	76
4.3. A segregação da parcela administrativa dos gastos com pessoal	79
4.4. Formação do preço do serviço	84
4.5. Preço do serviço substituindo horas extraordinárias	88
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99
ANEXO A	107
ANEXO B	113
ANEXO C	116

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 – Custeio por Absorção	20
Figura 2.2 – Custeio Variável	26
Figura 2.3 – Custeio Baseado em Atividades	29
Figura 3.1 – Integração entre PPA, LDO e LOA	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Divisão da Administração Pública	10
Quadro 2.2 – Evolução da relação de custos e preços no Brasil	14
Quadro 2.3 – Sistemas de Custeio	16
Quadro 2.4 – Estratégias para precificação de serviços	39
Quadro 2.5 – Formação do preço de venda no custeio por absorção	42
Quadro 2.6 – Formação do preço de venda no custeio variável	44
Quadro 2.7 – Formação do preço de venda no custeio ABC	46
Quadro 3.1 – Balanço Orçamentário	53
Quadro 3.2 – Balanço Financeiro	59
Quadro 3.3 – Classificação Funcional	60
Quadro 3.4 – Grupos de Natureza de Despesas por Categorias	
Econômicas	62
Quadro 3.5 – Grupos de Natureza de Despesas por Modalidade	
de Aplicação	63
Quadro 3.6 – Grupos de Natureza de Despesas por Elementos de	
Despesa	63
Quadro 3.7 – Classificação completa da despesa orçamentária	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 – Gastos com a prestação do serviço - Custeio por absorção..	19
Tabela 2.2 – Aplicação do custeio por absorção	19
Tabela 2.3 – Gastos com a prestação do serviço - Custeio variável	25
Tabela 2.4 – Aplicação do custeio variável	25
Tabela 2.5 – Recursos gastos em um determinado mês	31
Tabela 2.6 – Custos acumulados nas atividades	31
Tabela 2.7 – Direcionadores de atividades e ocorrências	32
Tabela 2.8 – Custo unitário dos direcionadores	32
Tabela 2.9 – Custo do serviço no sistema ABC	33
Tabela 3.1 – Balancete da Receita Orçamentária	56
Tabela 3.2 – Balancete da Despesa Orçamentária	57
Tabela 4.1 – Execução Orçamentária do Município de São Carlos	68
Tabela 4.2 – Despesas Orçamentárias da Guarda Municipal de São Carlos em 2006	72
Tabela 4.3 – Empenhos por Natureza das Despesas, GM – 2006	73
Tabela 4.4 – Custo hora, GM São Carlos - 2006	76
Tabela 4.5 – Depreciação dos equipamentos	78
Tabela 4.6 – Vencimento Padrão – GM	82
Tabela 4.7 – Custo dos salários da administração, GM – 2006	83
Tabela 4.8 – Demais custos administrativos, GM – 2006	84
Tabela 4.9 – Distribuição dos gastos por programas, GM – 2006	86
Tabela 4.10 – Custo do Serviço Segurança Comunitária, GM – 2006	87
Tabela 4.11 – Custo dos salários operacionais, GM – 2006	89

Tabela 4.12 – Número de funcionários substituídos por horas extras	90
Tabela 4.13 – Custo dos salários operacionais com contratações adicionais	91
Tabela 4.14 – Programa Segurança Comunitária – Custo Recalculado ...	92

1. INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 os municípios brasileiros assumiram novas responsabilidades e autonomia, mais condizentes com as necessidades de seus cidadãos, ganhando *status* de unidade gestora e co-responsável pelo reflexo de suas estruturas sociais e administrativas no desenvolvimento e bem estar da Nação.

A situação anteriormente observada no desenvolvimento e o andamento das finanças públicas brasileiras revelam sua desestruturação, exigindo a adoção de medidas que revertissem o quadro de desequilíbrio financeiro e fiscal, buscando o equilíbrio das finanças públicas. A promulgação da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), propiciou um avanço no controle dos gastos e transparência dos atos governamentais.

Todavia, conforme destaca Sousa (2003), ainda é comum o administrador público, notadamente o pertencente à esfera municipal, não utilizar de maneira adequada o orçamento público como instrumento gerencial, limitando-se a cumprir os aspectos legais e formais, deixando assim de ser o orçamento peça de ligação entre o planejamento e a efetiva ação governamental.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) além de estabelecer limites de gastos e endividamento, instituiu severas punições ao administrador público que descumprir os limites estabelecidos ou que não conduza adequadamente as finanças públicas, comprometendo sua gestão.

Os efeitos da LRF se estendem também na necessidade de evidenciar as informações orçamentárias de receitas e despesas, que propiciem controles com destaque nos custos incorridos na geração dos serviços públicos prestados à

população, de forma a possibilitar a tomada de decisão por parte do administrador público, inclusive com relação à otimização da aplicação dos recursos.

Tornar as informações da gestão e do gestor público mais acessíveis à sociedade, buscando a transparência nos atos governamentais, via aplicação das exigências da LRF, com ampla divulgação dos gastos públicos, deve ser meta de governo e exigência da população, maior interessada nas decisões dos gestores governamentais. Porém, não basta somente informar como os gastos estão sendo efetuados. O consumo dos recursos públicos, cada vez mais escassos, deve ser feito buscando sempre a maior eficiência.

A implantação de um modelo gerencial que permita a precificação do serviço que está sendo prestado à população, via levantamento e apuração dos custos gerados no setor público, facilitando ao gestor a tomada de decisão de como despender os recursos públicos, é de extrema importância, pois pode propiciar melhor aplicação das receitas e acuracidade dos gastos, com a possibilidade de suprir maiores demandas da sociedade. E ainda possibilitar formas de alocações de serviços superiores à população.

O objetivo principal deste trabalho é desenvolver uma proposta de precificação de serviço público, com a definição e avaliação dos processos envolvidos na apuração do custo de produção do serviço que possa auxiliar o gestor público na tomada de decisão e no âmbito da administração municipal. Para tanto, serão estudados os serviços de vigilância e proteção dos bens públicos, prestados pela Guarda Municipal de São Carlos, que servirão de base para o desenvolvimento proposto.

Como objetivos secundários, se destaca o estudo da aplicabilidade da gestão de custos na gestão municipal, da forma existente na iniciativa privada, e o

desenvolvimento de modelo referencial que possa ser utilizado na precificação de serviços públicos municipais.

A justificativa para a realização deste trabalho considera que esta pesquisa represente importante contribuição no meio acadêmico, devido a escassez de trabalhos relacionados com o objeto do estudo em foco.

Outro ponto que justifica a realização deste trabalho é a constante evolução que a sociedade brasileira vem adquirindo ao longo dos anos, mostrando-se cada vez mais exigente na busca da transparência pública caso da LRF que determina o rígido controle das finanças, com parcimônia nos gastos e eficiência do setor público.

O método utilizado no desenvolvimento deste trabalho, considerando a finalidade a que se destina, assume caráter exploratório, tendo em vista a existência de pouco conhecimento acumulado e sistematizado sobre a precificação de serviço público. Dessa forma, o levantamento de dados foi direcionado inicialmente para a pesquisa bibliográfica dos trabalhos sobre o tema, visando proporcionar maior familiaridade e conhecimento da literatura disponível. Em seguida foram levantados os dados sobre os serviços prestados pela Guarda Municipal de São Carlos e analisados os relatórios disponibilizados pela contabilidade municipal. Na terceira etapa os dados obtidos foram trabalhados buscando-se a formulação de uma proposta de precificação de serviço público em sintonia com a pesquisa realizada.

Neste sentido, o presente trabalho está estruturado da seguinte forma: no **primeiro** capítulo buscou-se evidenciar os objetivos e as delimitações do objeto de estudo, bem como o método de pesquisa e os resultados esperados; no **segundo** capítulo são caracterizados os serviços decorrentes da atividade empresarial e os serviços públicos prestados pelo Estado, apresentando-se também, os principais

sistemas de custeio utilizados na determinação do preço do serviço; no **terceiro** capítulo são apresentados aspectos importantes sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e sua influência na precificação dos serviços públicos e no equilíbrio das contas públicas; no **quarto** capítulo apresenta-se uma proposta para o desenvolvimento e execução de modelo de precificação de serviço público; no **quinto** capítulo será apresentada a conclusão.

2. SERVIÇOS E SISTEMAS DE CUSTEIO: UMA BREVE REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, serão apresentados de forma breve alguns aspectos que definem a prestação de serviço como um importante fator de produção, identificando as características que os diferenciam dos produtos, caracterizando os serviços decorrentes da atividade empresarial e os serviços públicos prestados pelo Estado.

Em seguida serão apresentados os sistemas de Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Padrão, utilizados na determinação do preço de venda de serviços, para em seqüência apresentar os Modelos de Precificação de Serviços para cada sistema de custeio, passíveis de serem utilizados na determinação do preço do serviço.

2.1 - Conceito de Serviço

A teoria econômica identifica os fatores de produção como Terra, Trabalho, Capital, Capacidade Tecnológica e a Capacidade Empresarial, subdividindo as atividades de produção em: primárias, secundárias e terciárias. Nas atividades terciárias estão classificados os serviços (LYRA, 2003).

Serviço pode ser entendido como uma ação, desempenho ou ato que é essencialmente intangível e não acarreta necessariamente a propriedade do que quer que seja, podendo assumir ou não a forma de um bem material. Uma empresa de serviços pode ser definida como aquela que vende ou produz conhecimento, suporte e apoio a qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica.

As atividades classificadas como serviços vêm experimentando fenomenal crescimento nos Estados Unidos, respondendo as empresas prestadoras de

serviços por cerca de 76% do Produto Interno Bruto (PIB), oferecendo mais de 73% dos empregos formais (KOTLER, HAYES e BLOOM, 2002).

As empresas prestadoras de serviços são caracterizadas por fornecerem produtos intangíveis - os serviços, diferentemente das manufatureiras, fornecedoras de bens tangíveis - os produtos. Incluem-se na categoria de fornecedores de serviços os hotéis, os hospitais e os órgãos governamentais, entre outros (CHING, MARQUES e PRADO, 2003).

Simkovich (1998), buscando caracterizar serviços, identifica que os livros e artigos sobre formação de preços, em sua grande maioria, focam a manufatura de produtos, destinando poucos parágrafos para os serviços. O autor define serviço como qualquer produto intangível que não pode ser estocado ou transferido.

Segundo Kotler, Hayes e Bloom (2002), os serviços podem ser diferenciados dos produtos por quatro características básicas: (1) intangibilidade, (2) indivisibilidade, (3) variabilidade e (4) perecibilidade:

1. A intangibilidade significa que o serviço não pode ser examinado pelo tomador antes de adquirido, ou seja, o desafio do prestador de serviço é descrever o processo e os prováveis resultados do serviço que irá prestar.
2. A indivisibilidade significa que o serviço não pode ser separado da pessoa que o executou. Assim a forma como o serviço é prestado e o profissionalismo das pessoas envolvidas, influenciam diretamente em como estes são percebidos pelos clientes.
3. A variabilidade do produto final está diretamente ligada às pessoas que prestam o serviço e, portanto, dependem de quem os executa e de onde os serviços são prestados. O produto final percebido pelo cliente pode variar significativamente entre uma e outra vez em que o serviço é

prestado, devido a substituições de profissionais e nas instalações e equipamentos envolvidos na execução do serviço.

4. A pericibilidade é ocasionada em razão de que os serviços não podem ser armazenados para uso posterior, devendo ser produzido simultaneamente ao consumo.

Este entendimento é complementado por Pereira et al. (2005), que descreve as seguintes características das operações de serviços:

- a) Nível de barreiras reduzidas em função dos investimentos necessários para se iniciar as operações de serviços serem de pouca monta.
- b) Evolução tecnológica, regulamentações governamentais e as novidades fora da empresa podem modificar significativamente a forma como os serviços são prestados.
- c) Serviço é algo não-físico, intangível, que não tem corpo, forma ou cor, podendo ser associado a bens físicos onde os serviços são prestados, como um avião, restaurante ou a um cinema.
- d) Devido à natureza intangível do serviço, não existe a possibilidade de estocar o serviço e aguardar o momento apropriado de consumo.
- e) Em consequência da intangibilidade e da impossibilidade de estocagem dos serviços, supõe-se que a produção e consumo ocorram simultaneamente.

Já Kotler (1998), classifica os serviços quanto à base de produção: baseado em máquinas ou baseado em pessoas; quanto ao contato com o cliente: exigem-se ou não a presença do cliente; quanto ao tipo do cliente: serviços pessoais ou serviços empresariais; quanto ao objetivo: visam ou não visam lucro; quanto ao proprietário: particular ou público.

Pereira et al. (2005), efetua a divisão dos serviços em quatro categorias: serviços profissionais, loja de serviços, serviços de massa e manufatura de serviços. Serviço profissional é a categoria caracterizada por um alto grau de contato entre o prestador e o tomador do serviço, exigindo alta intensidade de mão-de-obra, sendo exemplos os serviços médicos, advocatícios e contábeis.

Loja de serviços pode ser caracterizada por baixa intensidade de mão-de-obra e alto contato com os clientes, com os serviços baseados em equipamentos. Sendo exemplos de lojas de serviços os hospitais e centros de manutenção e reparo.

Serviços de massa, são caracterizados por baixo contato entre o prestador de serviços e os usuários, com relativa padronização dos serviços prestados e alta intensidade de mão-de-obra. Como exemplo, tem-se: escolas, atacado e varejo e bancos varejistas.

Por último, manufatura de serviços, caracteriza-se por baixa intensidade de mão-de-obra, alto número de clientes atendidos por período e com serviços baseados em equipamentos. São exemplos de manufatura de serviços as empresas aéreas, transportadoras e hotéis.

Portanto, serviço deve ser entendido como um conjunto de atos e interações que devem satisfazer as necessidades do cliente, não necessariamente assumindo a forma de um bem tangível, sendo o cliente elemento principal desta relação em razão das necessidades próprias de cada um, que devem ser entendidas e atendidas na execução do serviço (LYRA, 2003).

Na esfera governamental, consideram-se serviços públicos o conjunto de atividades que são colocados à disposição da população, buscando proporcionar o maior grau possível de bem-estar da coletividade. Desta forma, o Estado é

organizado, planejado, administrado, e viabilizado financeiramente com a finalidade de harmonizar suas atividades, buscando satisfazer as necessidades da coletividade (KOHAMA, 1998).

Para atingir a plena satisfação das necessidades da população, a administração pública é dividida, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fim. Segundo Slomski (2003, p. 366): "Considera-se serviço público o conjunto de atividades-meio e de atividades-fim exercidas ou colocadas à disposição, [...] permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade".

As atividades-meio envolvem a estrutura do Estado para atender às necessidades da população, tendo por finalidade assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento, chefia e serviços auxiliares.

As atividades-fim são as voltadas diretamente para o atendimento das necessidades da população, tendo por finalidade assegurar que os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos sejam prestados buscando sempre promover o bem-estar social da coletividade.

Na atividade empresarial as receitas decorrentes da venda de serviços estão intimamente ligadas ao custo de aquisição ou produção do serviço comercializado, e ao mercado em que atua. Na atividade pública as receitas são arrecadadas dos cidadãos e devem retornar à população nas mais variadas formas de prestação de serviços públicos, porém, sem qualquer vínculo com aqueles que efetivamente contribuíram (SILVA, 2003).

O quadro 2.1 relaciona os serviços ligados às atividades-fim, cuja finalidade é promover o bem estar da sociedade, e as atividades-meio, cujos serviços dão suporte à realização das atividades-fim, finalidade maior dos serviços públicos.

Quadro 2.1 – Divisão da Administração Pública

Administração Pública	
Atividades – meio	Atividades – fim
FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO <ul style="list-style-type: none"> • Pesquisa • Planejamento • Organização FUNÇÕES DE CHEFIA <ul style="list-style-type: none"> • Comando • Coordenação • Controle SERVIÇOS AUXILIARES <ul style="list-style-type: none"> • Administração de Pessoal • Administração de Material • Administração Financeira • Administração Patrimonial • Administração Orçamentária • Administração Documental • Administração Cadastral 	ESSENCIAIS <ul style="list-style-type: none"> • Segurança • Defesa Nacional • Justiça COMPLEMENTARES <ul style="list-style-type: none"> • Proteção à saúde • Proteção à agricultura • Proteção à educação • Promoção do bem-estar social • Desenvolvimento urbano • Desenvolvimento econômico • Incremento de obras públicas SERVIÇOS PÚBLICOS <ul style="list-style-type: none"> • Transportes coletivos • Iluminação • Limpeza Pública • Abastecimento etc.

Fonte: Slomski (2003)

A arrecadação obtida pela prestação de serviços é classificada na contabilidade pública como receita corrente, originando-se da prestação de serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação e de outros serviços diversos, bem como tarifa de utilização de faróis, aeroportuárias, de pedágio (KOHAMA, 1998).

Ao atender as necessidades da população por meio das atividades-fim, a entidade pública realiza os gastos necessários para a prestação do serviço e os registros são feitos pela contabilidade da instituição de modo a atender as leis que regem a administração pública.

A forma como estes gastos são acumulados e trabalhados, fornece dados do custo do serviço prestado pela entidade, gerando informações para a tomada de decisão pelo gestor público. As diferentes formas de acumulação de gastos são conhecidos como sistemas de custeio e serão descritas a seguir.

2.2 – Sistemas de Custeio

Os primeiros sistemas de apuração de custo remontam ao século XVII, a partir da revolução industrial, em resposta à necessidade de apuração de resultado contábil e avaliação dos produtos em estoque. Anteriormente a este período, os estoques eram avaliados pelo valor de compra (MACHADO, 2002).

Com a competitividade sofrendo significativo aumento em quase todos os mercados, quer sejam eles comerciais, industriais ou de serviços, os custos passaram a ser cada vez mais importantes na tomada de decisão de uma empresa.

Assim a contabilidade de custos acompanhou a evolução da sociedade industrial desenvolvendo novos sistemas de apuração, como o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio padrão.

A abrangência dos sistemas de custeio é muito ampla nos dias atuais. Grande parte das decisões empresariais envolve de alguma forma o custo. Pode-se destacar quatro campos de abrangência e aplicações do cálculo de custos: contábeis, planejamento, gestão econômico-financeira e controle (BERTÓ e BEULKE, 2005).

Uma das aplicações contábeis do cálculo do custo está relacionada aos elementos de avaliação dos estoques e custos de produtos vendidos. Sendo a avaliação dos estoques um dos aspectos mais importantes nas empresas devido sua influência na apuração do custo dos produtos vendidos e, por consequência, no resultado a ser apurado.

Uma variação positiva nos estoques significa que será lançado como custo do produto vendido um valor menor, resultando em maior lucro. Uma variação negativa nos estoques significa que será lançado como custo do produto vendido um valor maior, resultando em menor lucro.

“Qualquer alteração no Estoque Final repercute no lucro do período de maneira direta, isto é, sendo alterado para mais aumenta o lucro e para menos diminui o lucro” (MARION, 2002, p.267).

Para Ching, Marques e Prado (2003), nas empresas de serviços que têm estoque de materiais para serem utilizados em suas atividades, as contabilizações desses itens são iguais aos de uma empresa manufatureira, e mesmo nas empresas de serviços que não têm custos de materiais, existem estoques intangíveis como horas dos profissionais e despesas de viagem, que consistem em custos incorridos em benefício do cliente mas que ainda não foram faturados.

Como aplicações vinculadas ao planejamento, destacam-se os planos de produção e vendas e análise de investimentos. Os sistemas de custeio podem ser um instrumento muito eficaz para se constituir planos de produção e vendas com a projeção de cenários alternativos e diferentes composições de produção e vendas. Como análise de investimento, o custo está vinculado ao cálculo da taxa de retorno e a viabilidade do negócio, em termos de volumes mínimos necessários que justifiquem o investimento.

Dentre as aplicações vinculadas na abrangência de gestão econômico-financeira, a formação do preço de venda de produtos e serviços foi uma das primeiras aplicações para as teorias de custo e uma das mais fundamentais. Segundo Bertó e Beulke (2003, p.7): "Antes dela, era impossível calcular o custo de um produto ou serviço, elemento fundamental e praticamente único para formar um preço ou um valor de venda".

Embora nos dias atuais as empresas sofram muita concorrência, com os preços sendo determinado muitas vezes pelo mercado, o custo do produto ou serviço prestado ainda é base determinante para se calcular o piso mínimo do preço, abaixo do qual a empresa estará trabalhando sem gerar lucros.

A administração dos custos é também um instrumento de controle, podendo assumir várias dimensões como controle dos materiais e controle do processo de produção, com os materiais se constituindo um elemento relevante no custo, cujo controle ocorre de forma física e monetária. Para Ludícibus e Marion (2000, p.180) "A Contabilidade de Custos tem como primeira preocupação a *avaliação de estoques*".

O controle monetário exercido nos inventários é executado na pesquisa, no desenvolvimento de novos fornecedores, na busca e compra com custos mais favoráveis, reduzindo assim os valores dos estoques. O controle físico é efetuado com rígido controle de qualidade nas compras, com os inventários sendo mantidos em níveis adequados e as perdas nos estoques reduzidas ao mínimo necessário.

A terceirização dos serviços e a privatização das coisas públicas forçaram os gestores das entidades públicas a conhecerem melhor os custos sob sua responsabilidade, a fim de poderem acompanhar a evolução dos negócios e melhor decidir quanto a produzir internamente ou comprar de terceiros os produtos e serviços de que necessitava.

O quadro 2.2 apresenta a evolução da relação custos e preços no Brasil a partir de 1965, separada em três fases distintas. A primeira fase, compreendendo os anos de 1965 a 1990, é marcada pelo apoio oficial ao mercado nacional, com a criação de instituições como o Conselho Interministerial de Preços (CIP) que autorizava a prática de um novo preço a partir da comprovação do aumento dos custos. A Segunda fase, a partir de 1990, o preço passa a sofrer maior influência do mercado consumidor e do aumento da concorrência, com forte pressão sobre os custos de produção. Na terceira fase, a partir do ano 2000, o custo passa a ser determinado em função do preço e do retorno esperado sobre o investimento, com o preço sendo determinado em função do valor percebido pelo mercado consumidor.

Quadro 2.2 - Evolução da relação de custos e preços no Brasil

1965 – 1990	$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} + \text{RESULTADO}$ Característica: Preço é função do custo (Apoio Oficial)
1990 >	$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} - \text{RESULTADO}$ Característica: Preço é função do mercado (Custo: gestão de custos, <i>just-in-time</i> , qualidade total)
2000 >	$\text{CUSTO} = \text{PREÇO} - \text{RESULTADO}$ Característica: Custo é função do preço e da taxa de retorno sobre o investimento (<i>target cost</i>) (Preço = função do valor percebido)

Fonte: Bertó e Beulke (2005)

No Brasil, conforme apontam Bertó e Beulke (2005), a relação de custos e preços passou por vários estágios de evolução nas últimas décadas. No período de 1965 a 1990, a definição do preço praticado foi decorrente exclusivamente do custo

do produto ou serviço, com as instituições de controle de preços criadas pelos governos, controlando e autorizando novos preços a partir de planilhas de custo que comprovassem a necessidade de reajustes.

Em consequência da modificação do cenário brasileiro no decorrer da década de 1980, com o aumento da inflação, liberação das importações, aumento da concorrência e saída gradativa do governo do controle dos preços, a relação preços e custos também foi alterada. O aumento de custo já não conseguia mais ser simplesmente repassado ao preço do produto, criando uma dependência do mercado, onde a obtenção de resultado positivo passa por uma boa gestão dos custos.

A abertura do mercado e o controle da inflação na década de 1990, criaram desafios para as empresas nacionais a fim de melhorarem suas práticas de custo e de precificação dos produtos (FREIXO, 2004). A relação custo/preço está novamente sendo alterada com as inovações proporcionadas pela vida moderna, como a evolução dos meios de comunicação, o surgimento da internet, marketing mais agressivo, passando assim o preço a ser determinado cada vez mais pelo mercado.

Este novo panorama obriga as organizações a desenvolverem produtos e serviços com custos inferiores à sua capacidade de gerar receitas de venda, em montante suficiente para cobrir os custos do produto e da organização, gerando lucro.

O quadro 2.3 apresenta as principais características dos sistemas de custeio que podem ser utilizados na determinação do preço de venda de um produto ou serviço.

Quadro 2.3 - Sistemas de Custeio

CUSTEIO POR ABSORÇÃO	
Características:	<ul style="list-style-type: none"> - Preço é função do custo - Calcula o custo total do produto - Estabelece um resultado do produto - É um sistema rígido inflexível
CUSTEIO VARIÁVEL	
Características:	<ul style="list-style-type: none"> - Preço é função de mercado - Calcula o custo variável do produto - Obtém margem de contribuição do produto - Altamente flexível
CUSTEIO POR ATIVIDADE (ABC)	
Características:	<ul style="list-style-type: none"> - Preço é função da percepção do valor e da gestão de custos - Calcula o custo direto do produto - Obtém contribuição operacional do produto
CUSTEIO PADRÃO	
Características:	<ul style="list-style-type: none"> - Preço é função do custo estimado - Calcula o custo ideal do produto - Permite a comparação do custo estimado com o custo realizado

Fonte: Bertó e Beulke (2005) - adaptado

O quadro 2.3 resume as principais características dos sistemas de custeio que serão apresentados a seguir, iniciando-se pelo custeio por absorção, o método mais utilizado pelas indústrias nacionais, chamado também de custeio tradicional. Passando-se a seguir para a apresentação do custeio variável, sistema em que os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos são separados dos gastos fixos, sendo somente os custos variáveis imputados aos produtos e serviços produzidos. Na seqüência será abordado o sistema de custeio baseado em atividade, chamado ABC, onde todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam eles fixos ou variáveis, são apropriados aos produtos. E, por último, o sistema de custeio padrão, um custeio predeterminado, que utiliza valores previstos nas especificações do produto, permitindo o controle de custos.

2.2.1 – Sistema de custeio por absorção

O processo evolutivo ocorrido nas empresas a partir da revolução industrial levou as empresas a necessitarem de melhores informações contábeis. A fim de atender a essas necessidades surge o sistema de custeio por absorção, baseado na aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Para Corrêa (2002, p.25) o custeio por absorção foi muito utilizado a partir do início do século XX, “quando os custos estavam baseados em padrões voltados à engenharia, e usavam-se bases de rateios volumétricas para apropriar as despesas indiretas aos produtos”.

O método de custeio por absorção apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, considerando as despesas gerais e administrativas, de vendas e demais despesas, como sendo do período, não sendo consideradas no custeio do produto ou serviço.

Na concepção de Ludícibus e Marion (2000, p.203), custeio por absorção é o sistema em que “todos os custos de produção (Custos Fixos e Variáveis) são apropriados (contabilizados, computados) ao produto”. O custeio por absorção é a modalidade tradicional de apropriação de custos mais utilizada pelas indústrias nacionais. Tem como princípio básico reconhecer como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesas do período em que ocorreram.

“Esse sistema de custeio é o mais tradicional, datando de uma época em que a participação dos custos fixos era relativamente baixa na composição geral do custo do produto, da mercadoria ou do serviço” (BERTÓ E BEULKE, 2005, p.32).

O método absorve todos os custos envolvidos na produção de bens ou serviços, sejam eles diretos ou indiretos, aplicáveis aos bens ou serviços que estão

sendo produzidos em determinado período, portanto, alocando por absorção todos os custos imputáveis ao que se está produzindo.

Os custos observados no processo de produção que podem ser ligados diretamente aos produtos ou serviços, são considerados como custos diretos. Os demais custos que fazem parte do processo produtivo, mas que não estão diretamente ligados ao produto ou serviço em produção, são considerados custos indiretos.

A apropriação do custo indireto ao produto ou serviço produzido se dá com base em alguma forma de divisão ou rateio entre os diversos itens em produção.

O rateio do custo indireto é determinado com base no item de maior relevância entre os custos diretos apropriados ao bem ou serviço produzido. Assim, se o item mais expressivo for mão-de-obra direta aplicada, o rateio se dará pela apropriação dos custos indiretos com base em hora/homem gasto na produção. Caso o item mais expressivo seja máquinas utilizadas no processo produtivo, o rateio e apropriação do custo indireto se darão por hora/máquina utilizada na produção daquele determinado produto ou serviço.

Para ilustrar a aplicação do sistema de custeio por absorção em uma determinada situação, um exemplo¹ simples da aplicação deste método será apresentado:

A Secretaria Municipal de Governo intensificou a vigilância da praça Matriz durante o mês do aniversário da cidade, mês dedicado ao seu santo padroeiro, recebendo portanto muitos visitantes. A tarefa ficou a cargo da Guarda Municipal. Os recursos que foram utilizados na prestação deste serviço estão discriminados na tabela 2.1.

¹ Exemplo utilizado para efeitos didáticos. Não se refere a nenhum município específico.

Tabela 2.1 – Gastos com a prestação do serviço – Custeio por absorção

Recursos utilizados	Valores
Gastos diretos	
Mão-de-obra direta aplicada (2.160 horas)	14.400,00
Material de consumo aplicado	3.500,00
Equipamentos utilizados na prestação do serviço:	
02 (duas) motocicletas, no valor de	11.200,00
01 (um) veículo leve, no valor de	25.000,00
Total de gastos indiretos aplicados no período	12.000,00

A aplicação do sistema de custeio por absorção no cálculo do custo do serviço realizado pode ser observada na tabela 2.2.

Tabela 2.2 – Aplicação do custeio por absorção

Itens	Valores
Serviço de vigilância da Praça Matriz	
Custos diretos	
Mão-de-obra direta	14.400,00
Encargos sociais	
Previdência Social (25%)	3.600,00
Fundo de garantia (8%)	1.152,00
Material de consumo	3.500,00
Depreciação dos equipamentos (60 meses)	<u>603,00</u>
Total dos custos diretos	23.255,00
Custos indiretos	
Gastos gerais aplicados (2.160 horas/homem)	<u>2.400,00</u>
Custo total	25.655,00
Horas/homem aplicadas	2.160 horas
Custo por hora/homem aplicada	R\$ 11,88 / hora

Na tabela 2.2, sobre o valor da mão-de-obra direta de R\$ 14.400,00 foram considerados encargos sociais de 25% para a previdência social e 8% para o fundo

de garantia, representando respectivamente R\$ 3.600,00 e R\$ 1.152,00. Os equipamentos utilizados sofreram depreciação à taxa de 20% ao ano, correspondendo a 60 meses de vida útil, que calculados sobre o valor dos equipamentos de R\$ 11.200,00 e R\$ 25.000,00, durante um mês, totaliza R\$ 603,00.

Os custos indiretos de R\$ 2.400,00, incluídos na tabela 2.2, foram calculados com base em rateio hora/homem considerando-se que neste exemplo a Guarda Municipal tem a capacidade de gerar 10.800 horas/homem durante um mês de trabalho e que foram aplicadas 2.160 horas/homem neste serviço.

Neste sistema todos os custos da produção são alocados ao serviço ou ao produto fabricado, quer sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os custos indiretos são alocados ao produto ou ao serviço por meio de rateio baseado em um item relevante, geralmente o custo direto mais expressivo. No exemplo da tabela 2.2, o custo indireto foi rateado com base no total de horas disponíveis.

O sistema de custeio por absorção pode ser visualizado na figura 2.1, onde os custos indiretos são distribuídos aos produtos através de rateios, formando o custo do produto ou serviço (SLOMSKI, 2003).

Figura 2.1 - Custeio por absorção

O custeio por absorção considera todos os custos incorridos no período, sendo necessário rateios para se apropriar os custos indiretos, que são difíceis de se identificar. Por rateio entende-se a alocação de custos indiretos aos produtos ou aos serviços, por meio de critérios científicos para sua estimativa.

Ching, Marques e Prado (2003, p.182), destacam:

Esse método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos ou serviços prestados. Os custos são classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos [...] são identificados diretamente aos produtos ou serviços. Os custos indiretos só podem ser apropriados de maneira indireta, mediante bases de apropriação arbitrárias, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, estimativas etc.

Atualmente os custos fixos, que neste método são alocados por meio de rateios, assumiram proporções bem mais significativas dentro da estrutura do custo dos produtos e serviços. Este aumento de participação tem ocorrido devido a crescente automação da atividade empresarial, o que provoca maior custo fixo com a depreciação das máquinas, dos arrendamentos mercantis, seguros e outros. Outros custos fixos são provenientes do acréscimo dos gastos estratégicos da empresa com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, comunicação e pós-venda (BERTÓ e BEULKE, 2005).

Com o crescimento da participação dos custos fixos na composição do custo total de produção, rateios por critérios genéricos podem ocasionar erros consideráveis na determinação do custo de determinado produto ou serviço, reduzindo ou aumentando o custo total de um determinado produto em detrimento de outro. Um exemplo de rateio de custo fixo que pode distorcer o custo de um produto fabricado pode ser descrito pela alocação da depreciação de uma máquina utilizada para fabricar dois produtos diferentes de maneira alternada. Caso um dos

produtos utilize o dobro do tempo de preparação de máquina e o critério de rateio seja a quantidade produzida, sem considerar o tempo que a máquina permanece parada na mudança do produto a ser fabricado, um dos produtos ficará com o menor custo em relação ao outro.

O método de custeio por absorção tem como vantagens, segundo Ching, Marques e Prado (2003):

- é o método utilizado pela contabilidade financeira das empresas para a apuração do lucro ou prejuízo do exercício para efeitos societários e fiscais, sendo base para a provisão de imposto de renda e para o pagamento de dividendos;
- identifica a estrutura dos custos totais, já que considera todas as despesas incorridas, tanto as diretas quanto as indiretas na apuração do custo;
- na avaliação dos estoques estão incluídos os custos diretos e os custos indiretos, estando portanto, avaliados por seu custo total.

A desvantagem do uso do custeio por absorção é o de não ser apropriado para fins gerenciais. Por utilizar-se de rateios para a apropriação dos custos fixos na composição do custo total, não fica evidenciada a contribuição de cada produto para o resultado da operação (MARTINS, 2000).

Bertó e Beulke (2005) destacam algumas circunstâncias em que o custeio por absorção se justifica com referência ao enfoque do preço de venda:

- situação de produto único: quando é somente um tipo de produto é produzido, quaisquer que sejam as bases de rateio, o preço de venda estipulado para esse produto deve absorver todos os custos;

- comportamento competitivo monopolista: o fabricante pode estipular o preço que cubra seus custos e margem de lucro, já que o consumidor não pode optar por outro produto;
- novos produtos: no lançamento de novos produtos onde não exista parâmetro de preços de produtos concorrentes, o custeio por absorção pode ser utilizado como parâmetro inicial;
- liderança de preços: líderes de mercado que tem os preços seguidos pelos concorrentes podem utilizar o custeio por absorção como alternativa para estabelecer preços de venda.

2.2.2 – Sistema de custeio variável

“Consiste num sistema de custeio em que os gastos variáveis (custos diretos e indiretos) são segregados dos gastos fixos, e somente os custos variáveis de produção são imputados aos bens ou serviços produzidos” (CORRÊA, 2002, p.27).

O método de custeio variável apropria todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, mas somente os custos variáveis, desprezando a parte fixa do custo indireto de fabricação. Os custos indiretos de fabricação são considerados despesas do período, indo direto para a conta resultado. Na conta estoques somente se consideram, como consequência, os custos variáveis.

No custeio por absorção o custo do produto ou serviço é uma combinação de custos diretos e uma parte dos custos indiretos recebidos via rateio. O custeio variável também divide os custos em duas categorias, porém de natureza diferente daqueles, sendo identificados como custo fixo ou custo variável, em relação às unidades produzidas.

Athar (2005, p.136) destaca o caráter gerencial do método de custeio variável e completa:

Este método possibilita a apuração da margem de contribuição, que nada mais é que o reconhecimento de quanto cada unidade de um produto fabricado e comercializado contribui para cobrir os custos fixos da empresa. No custeio variável os custos fixos são tratados como custos do período contábil, não fazendo, portanto, parte do custo de produção. Sua apropriação, sendo efetuada diretamente às contas de resultado do período contábil, dispensará a necessidade de rateio de valores.

O sistema de custeio variável tem sido indicado para uso gerencial interno das empresas em razão de evidenciar a margem de contribuição por produto, possibilitando a escolha de um mix de produtos mais adequado às suas necessidades e atendimento de novos mercados. (MACHADO, 2002).

Slomski (2003) separa a aplicação do custeio variável em duas fases. Na primeira fase são identificados os custos variáveis, sendo observados quais fatores variam em função da produção, podendo ser diretamente relacionados aos produtos ou serviços produzidos.

Na segunda fase são identificados os custos fixos, aqueles que ocorrem independentemente da quantidade produzida, ocorrendo mesmo que não seja fabricado nenhum produto ou serviço, sendo classificados como custos ou despesas do período.

A aplicação do sistema de custeio variável pode ser observada a seguir, onde foi utilizado o mesmo exemplo² aplicado no sistema de custeio por absorção.

A Secretaria Municipal de Governo intensificou a vigilância da praça Matriz durante o mês do aniversário da cidade, mês dedicado ao seu santo padroeiro, recebendo portanto muitos visitantes. A tarefa ficou a cargo da Guarda Municipal.

² Exemplo utilizado para efeitos didáticos. Não se refere a nenhum município específico.

Os recursos que foram utilizados na prestação do serviço estão discriminados na tabela 2.3.

Tabela 2.3 – Gastos com a prestação do serviço – Custeio variável

Recursos utilizados	Valores
Gastos variáveis	
Mão-de-obra direta aplicada (2.160 horas)	14.400,00
Material de consumo aplicado	3.500,00
Equipamentos utilizados na prestação do serviço:	
02 (duas) motocicletas, no valor de	11.200,00
01 (um) veículo leve, no valor de	25.000,00
Total de gastos fixos no período	12.000,00

A aplicação do sistema de custeio variável no cálculo do custo do serviço realizado pode ser observada na tabela 2.4.

Tabela 2.4 – Aplicação do custeio variável

Itens	Valores
Serviço de vigilância da Praça Matriz	
Custos variáveis	
Mão-de-obra direta	14.400,00
Encargos sociais	
Previdência Social (25%)	3.600,00
Fundo de garantia (8%)	1.152,00
Material de consumo	<u>3.500,00</u>
Custo variável total	22.652,00
Horas/homem aplicadas	2.160 horas
Custo por hora/homem aplicada	R\$ 10,49 / hora

Na tabela 2.4, sobre o valor da mão-de-obra direta de R\$ 14.400,00 foram considerados encargos sociais de 25% para a previdência social e 8% para o fundo

de garantia, representando R\$ 3.600,00 para a previdência social e R\$ 1.152,00 para o fundo de garantia. Os equipamentos utilizados sofreram depreciação à taxa de 20% ao ano, correspondendo a 60 meses de vida útil, que calculados sobre o valor dos equipamentos de R\$ 11.200,00 e R\$ 25.000,00, durante um mês, totaliza R\$ 603,00, sendo considerada como gasto fixo, a depreciação não compõe o custo variável. O custo fixo de R\$ 12.000,00 listados na tabela 2.3, também não foi incluído no cálculo do custo do serviço pelo sistema de custeio variável, sendo considerado diretamente como despesa do período, não compondo portanto o custo do serviço.

No sistema de custeio variável os custos indiretos são alocados diretamente como custos ou despesas do período, não compondo o custo do produto ou serviço produzido, conforme demonstrado na figura 2.2 (SLOMSKI,2003).

Figura 2.2 - Custeio variável

A figura 2.2 demonstra os custos variáveis ou diretos sendo incorporados ao custo dos produtos ou serviços, e quando deduzidos da receita dos produtos ou serviços vendidos, dá origem à margem bruta do período. Os custos fixos ou indiretos não compõem a margem bruta, sendo deduzidos desta para se calcular a margem líquida do período.

O sistema de custeio variável se destaca como um instrumento gerencial e apresenta as seguintes vantagens:

1. Os custos fixos são tratados como despesas do período, portanto não há variações nos resultados decorrentes dos volumes de produção e vendas.
2. Permite conhecer a margem de contribuição de cada produto.
3. Pode ser determinada uma combinação de produtos mais adequada para produção e vendas.

Como desvantagens no uso do sistema de custeio variável, podem ser destacadas:

1. Sistema para uso gerencial, não sendo aceito pela legislação para fins societários e fiscais, portanto inadequado para uso externo.
2. É difícil na prática separar custos fixos e variáveis. Os custos geralmente possuem uma parcela fixa e uma variável em sua composição, o que dificulta sua separação.

3. Divergência com os resultados de natureza contábil obtidos pela empresa.

No custeio variável os custos fixos são apropriados diretamente em resultado, diferentemente da contabilidade societária, que considera os custos fixos fabris como custos de produção, ocasionando valores diferentes para o lucro do período.

2.2.3 – Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O sistema de custeio baseado em atividades surgiu na década de 1980, com a finalidade de permitir às organizações uma visão mais aprimorada de todo o sistema produtivo. Conforme Bertó e Beulke (2005, p.35) a “característica básica do custeio por atividade (ABC) é a apropriação aos produtos, às mercadorias e aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam eles fixos ou variáveis”.

Para Kaplan e Cooper (1998), o sistema de custeio baseado em atividades é capaz de fornecer informações mais precisas sobre as atividades e processos, tanto de produtos, como de negócios, serviços e clientes atendidos por esse processo, focando as atividades organizacionais como elementos essenciais para a análise comportamental do custo.

Para Padoveze (1997, p.237), o método ABC aprimora a apuração do custo dos produtos ou serviços, “através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos da empresa”.

O sistema de custeio por atividade procura direcionar o maior número de custos e despesas diretas aos produtos ou serviços. Os custos e despesas que não puderem ser ligados diretamente a uma atividade, produto ou serviço, são direcionados às unidades de negócio ou à empresa como um todo.

Para Slomski (2003), de acordo com a filosofia do sistema de custeio ABC, são as atividades, ou seja, as ações necessárias para a produção do bem ou serviço que consomem os recursos disponíveis e não diretamente os produtos ou serviços produzidos, acrescentando que na área governamental as atividades consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública.

A figura 2.3 ilustra a aplicação do custeio baseado em atividades, conforme demonstrado por Slomski (2003), onde os produtos ou serviços recebem os recursos aplicados nas atividades.

Figura 2.3 - Custeio baseado em atividades

A figura 2.3 foi utilizada por Slomski (2003) para explicar a possibilidade de aplicação do sistema de custeio baseado em atividades nas entidades públicas, definindo cada etapa do sistema como sendo: recursos são todos os ativos disponibilizados pela sociedade para que a entidade pública realize suas atividades; direcionadores de recursos são todas as diretrizes orçamentárias determinadas na lei de diretrizes orçamentárias para aquele órgão ou setor público; atividades são todas as ações de governo determinadas na lei orçamentária anual, que consumirão os recursos na produção dos bens ou serviços; direcionadores de atividades é a

identificação das atividades que consomem recursos; produtos ou serviços são as aplicações das atividades gerando os produtos ou serviços.

Martins (2000), observa as seguintes etapas que devem ser completadas na implantação de um sistema de custeio baseado em atividades:

- definição das atividades importantes ou relevantes;
- atribuição de custos às atividades;
- definição dos direcionadores de atividades;
- atribuição de custos aos produtos ou serviços.

Na primeira etapa é descrito como as pessoas utilizam seu tempo e como os recursos são utilizados na execução das atividades. Corrêa (2002, p.44) destaca que “o primeiro passo para a implantação do sistema de custeio ABC é a identificação das atividades importantes (ou relevantes) que são executadas por seus recursos indiretos e de apoio dentro de cada departamento”.

A segunda etapa, atribuir custos às atividades, é realizada a partir dos registros contábeis de custos e despesas, sendo distribuídos às atividades com base em alocação direta, quando os recursos consumidos são medidos de modo claro e objetivo, ou através do rastreamento dos recursos consumidos, com base em medida que identifica a intensidade de uso dos mesmos recursos.

Na terceira etapa os direcionadores de atividades são determinados identificando as atividades que consomem recursos, em função do grau de precisão desejados, uma vez que quanto maior a divisão de custos, maiores serão os controles e informações.

Na quarta etapa os produtos e serviços prestados são custeados considerando-se os direcionadores, uma vez que as despesas, os custos e as atividades relevantes já foram identificados (MARTINS, 2000).

A aplicação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) pode ser observada a seguir, onde os princípios deste sistema foram aplicados em um exemplo³ didático:

Na primeira etapa é descrito como as pessoas utilizam seu tempo e como os recursos são utilizados na execução das atividades. A tabela 2.5 discrimina como exemplo os recursos utilizados pela Guarda Municipal durante um determinado mês.

Tabela 2.5 – Recursos gastos em um determinado mês

Itens	Valores
Pessoal	72.000,00
Encargos	23.760,00
Materiais de consumo	17.500,00
Serviços de terceiros	12.000,00
Depreciação dos equipamentos	3.040,00
Total	128.300,00

Na segunda etapa os custos são atribuídos às atividades conforme cada atividade consumiu de recursos. A tabela 2.6 mostra os recursos sendo distribuídos pelas diversas atividades.

Tabela 2.6 – Custos acumulados nas atividades

Atividades	Consumo de tempo	Consumo de recursos
Programação das operações	6%	7.698,00
Deslocamento de pessoal	2%	2.566,00
Efetuar vigilância	73%	93.659,00
Provisionar materiais	6%	7.698,00
Manutenção/preparo dos veículos	8%	10.264,00
Elaboração de relatórios	5%	6.415,00
Total	100%	128.300,00

³ Exemplo utilizado para efeitos didáticos. Não se refere a nenhum município específico.

Na terceira etapa os direcionadores de atividades são determinados identificando as atividades que consomem recursos. A tabela 2.7 mostra os direcionadores de atividades para cada atividade e o número de ocorrências no período.

Tabela 2.7 – Direcionadores de atividades e ocorrências

Atividades	Direcionadores	Número de direcionadores
Programação das operações	N.º de programações	360
Deslocamento de pessoal	N.º de transportes	180
Efetuar vigilância	Horas/homem	10.800
Provisionar materiais	N.º de requisições	450
Manutenção/preparo dos veículos	Horas/máquina	400
Elaboração de relatórios	Nº relatórios emitidos	290

O custo unitário de cada direcionador é obtido pela divisão do total de recursos consumidos pelo número de ocorrências observadas em cada direcionador. A tabela 2.8 demonstra como o custo unitário de cada direcionador pode ser obtido.

Tabela 2.8 – Custo unitário dos direcionadores

Atividades	Consumo de recursos	Número de direcionadores	Custo unitário
Programação das operações	7.698,00	360	21,38
Deslocamento de pessoal	2.566,00	180	14,26
Efetuar vigilância	93.659,00	10.800	8,67
Provisionar materiais	7.698,00	450	17,11
Manutenção/preparo dos veículos	10.264,00	400	25,66
Elaboração de relatórios	6.415,00	290	22,12

O cálculo do custo do produto ou serviço com base no sistema de custeio por atividade é obtido mediante a multiplicação do custo unitário de cada direcionador de atividade pelas quantidades consumidas de cada direcionador. A tabela 2.9 ilustra a

aplicação do custeio ABC na determinação do custo do serviço prestado conforme ilustrado no exemplo⁴ a seguir.

A Secretaria Municipal de Governo intensificou a vigilância da praça da Matriz durante o mês em que se comemora o aniversário da cidade, mês dedicado ao seu santo padroeiro, recebendo portanto muitos visitantes. A tarefa ficou a cargo da Guarda Municipal e o número de ocorrências obtido em cada direcionador foi de:

- Programação das operações	30 un.
- Deslocamento de pessoal	90 un.
- Vigilância realizada	2.160 horas
- Provisionamento de materiais	120 un.
- Manutenção/preparo veículos	30 un.
- Elaboração de relatórios	90 un.

Tabela 2.9 – Custo do serviço no sistema ABC

Atividades realizadas	Custo unitário dos direcionadores	Quantidade consumida	Custo total
Programação das operações	21,38	30	641,40
Deslocamento de pessoal	14,26	90	1.283,40
Efetuar vigilância	8,67	2.160	18.727,20
Provisionar materiais	17,11	120	2.053,20
Manutenção/preparo dos veículos	25,66	30	769,80
Elaboração de relatórios	22,12	90	1.990,80
Custo do serviço prestado			25.465,80

As características gerais do sistema ABC proporcionam, em termos de flexibilidade, estar em um patamar intermediário entre a rigidez do custeio por absorção e a flexibilidade do custeio variável.

⁴ Exemplo utilizado para efeitos didáticos. Não se refere a nenhum município específico.

O sistema ABC difere do custeio tradicional pela sistemática de acumulação de custos. No sistema tradicional os custos são acumulados nos departamentos ou em funções e depois são rateados pelos produtos ou serviços por um fator volumétrico de medição. O sistema ABC tem as atividades como geradoras de custos, o que o difere do custeio tradicional que atende os produtos ou serviços geradores de custos (COGAN, 1999).

O sistema ABC, segundo Bertó e Beulke (2005, p.38) “admite o preço de venda como função mais de mercado do que de custos, mas considera que o resultado e a competitividade devem ser buscados numa gestão eficiente de custos”.

Para Baxendale, Raju e Gupta (2006) o sistema ABC revela mais acuradamente o custo dos produtos ou serviços em situações onde vários produtos usam as mesmas atividades com diferentes intensidades. Para os autores, o sistema ABC revela quais produtos ou serviços não geram lucros, sendo útil na formação do preço em pacotes de produtos ou serviços.

2.2.4 – Sistema de custeio padrão

O sistema de custeio padrão utiliza valores predeterminados com base no produto a ser fabricado, nos elementos do custo e nas quantidades a serem produzidas, sendo utilizado principalmente para controle do custo de fabricação.

Para Slomski (2003, p.386), o Custo-Padrão é definido como:

O método de Custeio Padrão é aquele calculado de forma científica, ou seja, calcula-se o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, *a priori* e posteriormente; depois de produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo etc.

A finalidade básica do custo padrão é munir a empresa de informações pertinentes aos insumos necessários à produção e seus respectivos custos,

proporcionando um instrumento de controle aos gestores da organização mediante a fixação de uma base de comparação entre o que ocorreu e o que deveria ter ocorrido (GARRISON e NOREEN, 2001).

Bertó e Beulke (2005, p.238) consideram que “na metodologia de custos, o custo-padrão constitui historicamente um instrumento de grande valia no esforço constante que as empresas empreendem para se manter viáveis e bem dimensionadas do ponto de vista econômico”.

Garrison e Noreen (2001), destacam as vantagens na utilização do custo padrão:

1. Possibilita a administração por exceção. Quando os custos se afastarem dos padrões, os gestores são informados das divergências.
2. Os padrões de valores e quantidades podem promover a economia e eficiência.
3. Os custos padrões podem simplificar a escrituração contábil, registrando os custos padrões em cada ordem de produção, em vez dos custos reais.
4. Os custos padrões se ajustam à contabilidade por responsabilidade, estabelecendo o patamar do custo, os responsáveis pelo custo e se os custos reais estão adequados.

Da mesma forma, o emprego dos custos padrões pode apresentar algumas desvantagens:

1. Possíveis demoras na liberação dos relatórios da variação do custo padrão, impossibilitando o uso de forma ágil das informações.
2. Uso inadequado dos relatórios da variação do custo padrão, de maneira punitiva, desestimulando os responsáveis pelos gastos.

3. Os sistemas de relatórios de custo padrão podem tender a enfatizar o cumprimento dos padrões em detrimento de outros objetivos importantes, como a manutenção dos equipamentos e o aumento da qualidade.
4. O aprimoramento contínuo das atividades empresariais é necessário para se sobreviver no ambiente competitivo e apenas atingir os padrões pode não ser suficiente, exigindo revisões contínuas nos padrões.

Os sistemas de custeio formam uma base mínima para a fixação do preço de venda de um produto ou de um serviço, abaixo deste preço, a venda incorrerá em prejuízos econômico-financeiros. Existem basicamente três processos distintos para a fixação do preço de venda: precificação com base nos custos, precificação com base na concorrência e precificação com base no consumidor. Os vários aspectos da fixação do preço de venda de serviços serão apresentados a seguir.

2.3 – Precificação de Serviços

A determinação do preço de venda nas empresas de serviços configura-se como uma das muitas decisões a serem discutidas e tomadas por seus gestores, envolvendo inúmeras variáveis mercadológicas, econômicas e financeiras.

Segundo Bertó e Beulke (2005, p.191), a precificação de serviços pode ser assim determinada:

A formação do preço de venda dos produtos/mercadorias e serviços, elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas, envolve inúmeros fatores em sua composição; entre eles se destacam: estrutura de custos; demanda (mercado); ação da concorrência; governo e objetivos pretendidos com o produto/mercadoria/serviço.

De maneira geral o preço de venda é determinado tomando-se por base três processos distintos: precificação com base nos custos, precificação com base na

concorrência e precificação com base no consumidor. Os preços podem ainda ser determinado pela combinação dos processos de preços baseados nos custos e de preços baseados no consumidor, ou seja, em vez da empresa calcular o custo do produto e acrescentar uma margem de contribuição para determinar o preço de venda, ela começa pelo preço e depois define os custos admissíveis, estabelecendo o preço do novo produto de acordo com o que os consumidores estão dispostos a pagar pelo novo produto (GARRISON e NOREEN, 2001).

Historicamente os preços são determinados pela soma do lucro desejado aos custos de fabricação do produto. Porém cada vez mais os preços sofrem influência do mercado consumidor, sendo muitas vezes por ele determinados. Assim, essas duas formas de determinação do preço de venda do produto ou serviço ainda convivem.

Em mercados competitivos os efeitos da precificação dos produtos ou serviços determinados pelo custo rapidamente desaparecem. Em um ambiente competitivo os fabricantes concorrentes incorporam o novo preço em seus produtos com os preços ofertados rapidamente convergindo para um equilíbrio competitivo (WALLER, SHAPIRO e SEVCIK, 1999). Os autores concluíram que a contribuição do sistema de custeio na precificação do produto é limitada porque o mercado competitivo supera as informações contábeis.

Independente do preço de venda do produto ou serviço ser determinado pelo custo ou pelo mercado, Cogan (1999) apresenta algumas estratégias que podem ser consideradas na fixação do preço de venda:

1. Preços variados – quando para o mesmo produto são praticados diferentes preços de venda para diferentes compradores, buscando atingir mercados diferentes daqueles que tradicionalmente ocupa.

2. Preços competitivos – quando o preço de venda é estabelecido em valor igual ao da concorrência, mudando o foco da competição para áreas do produto diferentes do preço. Ou quando os preços são estabelecidos em níveis inferiores aos da concorrência, estimulando a competição de preços.
3. Precificação por linhas de produtos – quando os preços são fixados buscando maximizar o lucro para o total da linha do produto e não para os produtos individualmente. Itens com preços baixos são utilizados para atrair os consumidores para aquela linha de produto.
4. Preços com estratégia psicológica – quando o preço de venda do produto leva o consumidor a acreditar que o preço cobrado é significativamente menor do que ele realmente é. Outra estratégia é quando o alto preço é percebido como sinônimo de alta qualidade, exemplo de perfumes e pedras preciosas.

Para Simkovich (1998) o serviço após ser usufruído não pode ser transferido para outra pessoa, representando um fator marcante para a determinação do preço de venda. A ligação telefônica que acabou de ser feita não pode ser repassada para outra pessoa, bem como o exame médico de um indivíduo ser utilizado por outro.

O que se observa entretanto, é o direito do uso do serviço sendo transferido. É possível comprar um bilhete aéreo e o presentear para outra pessoa, ou proporcionar uma noite no teatro para a família comprando várias entradas. O serviço não é transferível, mas o direito de usufruí-lo pode ser transferido.

A não transferência intrínseca do serviço permite ao fornecedor praticar preços diferenciados para o mesmo produto, atingindo um grande leque de clientes

diferenciados. É o caso das empresas aéreas, onde freqüentemente passageiros sentados lado a lado pagaram preços diferentes por seus bilhetes.

Segundo Freixo (2004), um dos primeiros fatores a chamar a atenção do consumidor é o seu preço. Kotler, Hayes e Bloom (2002) fazem algumas considerações sobre as possíveis estratégias para a precificação de serviços, dividindo-as em três classes: métodos com base nos custos, métodos com base na concorrência, métodos com base na demanda. O quadro 2.4 resume estes métodos.

Quadro 2.4 – Estratégias para precificação de serviços

Precificação de Serviços com Base nos Custos	Precificação de Serviços com Base na Concorrência	Precificação de Serviços com Base na Demanda
O estabelecimento do preço do serviço prestado é feito adicionando-se uma margem padrão ao custo do produto. Não leva em consideração a concorrência ou a demanda.	O preço é fixado levando-se em conta os preços cobrados pela concorrência, podendo ser o mesmo ou ser fixado em patamares mais altos ou mais baixos.	Envolve o estabelecimento de preços consistentes com a percepção de valor que os consumidores têm em relação ao serviço prestado.

Fonte: Kotler, Hayes e Bloom (2002)

2.3.1 – Formação do preço de venda e seu inter-relacionamento com o custo

A formação do preço de venda dos serviços envolve inúmeros fatores em sua composição, onde se destacam a estrutura de custos e os objetivos pretendidos com o serviço. As diferentes situações conjunturais, a dinâmica de custos e a atuação desses fatores em cada organização, fazem com que a tarefa de fixar preços seja bastante complexa.

Informações de custo precisas e relevantes pode ser um fator crítico diferencial em quase todas as decisões ou ações dos administradores. A organização da sistemática de apuração dos custos deve ser abrangente, visualizando todo o empreendimento, para que a informação seja útil e utilizável. Se a solução de um problema for obtida a partir de somente um ponto de vista, a solução encontrada será a melhor possível somente quando vista pelo mesmo ângulo. Se a perspectiva for diferente, entretanto, a solução encontrada será inapropriada. O desenvolvimento de um modelo de custo apropriado deve descrever toda a organização (COKINS e HICKS, 2007).

Os dados necessários para uma decisão serão diferentes daqueles necessários para outras, portanto o modelo de custo deve primeiramente observar quais os objetivos a serem alcançados para então definir como será a coleta dos dados. Informações de custos acuradas e relevantes são críticas para o sucesso do negócio, dando suporte às decisões. Por custos acurados entende-se aqueles calculados com base em estimativa razoável dos fatos econômicos. Por relevantes entende-se que o tipo de custo e o cálculo dos gastos são apropriados para a decisão a ser tomada.

Cokins e Hicks (2007) descrevem três tipos básicos de custos relevantes necessários para a tomada de uma decisão fundamentada:

- Informações do custo por absorção total – são necessárias para o entendimento do âmago do negócio e para suportar decisões de precificação de produtos e margens de lucros do negócio.
- Informações do custo incremental – são necessárias para as muitas decisões empresariais que envolvam mudanças e aumento de produção e os recursos necessários para implementar as modificações.

- Informações do custo de atividades ou processos – são necessárias para ajudar a isolar o custo crítico do processo do negócio e trabalhar com suas atividades, que pode ser usado para guiar e mensurar as melhorias contínuas, manutenção da cadeia de suprimentos e orçar novas iniciativas de negócios.

Assim o tipo de informação de que se necessita é que determina o tipo básico de custo que será adotado na determinação do modelo de custeio.

O custo do produto ou serviço é somente um dos fatores a serem considerados na determinação do preço de venda. O custo constitui o valor mínimo pelo qual o produto ou serviço poderá ser vendido, abaixo do qual a empresa incorre em perdas econômico-financeiras. Existem, entretanto, vários pisos, cada um vinculado a determinado sistema de custeio, que serão apresentados nos tópicos a seguir.

2.3.2– Precificação de Serviços no Custeio por Absorção

O custeio por absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos ou aos serviços, sejam eles variáveis ou fixos.

O quadro 2.5 descreve a formação do preço de venda com base no custeio por absorção, onde o custo independente do valor de venda do serviço (CIP) é formado pela soma do custo dos materiais diretos, custo operacional e despesas administrativas. Como custo operacional entende-se os gastos com pessoal, os gastos patrimoniais, os gastos com materiais indiretos e utilidades, quer sejam variáveis ou fixos, que possam ser ligados diretamente ou indiretamente ao serviço prestado.

Quadro 2.5 – Formação do preço de venda no custeio por absorção

Estrutura do Custo e do Preço do Serviço
+ A – Custo dos Materiais Diretos + B – Custo Operacional + C – Despesas Administrativas
= D – Custo Independente do Valor de Venda do Serviço (CIP) + E – Despesas Financeiras do Giro + F – Despesas Tributárias Diretas + G – Despesas Diretas com Vendas
= H – Custo Total + I – Resultado Desejado
= J – Valor de Venda do Serviço

Fonte: Bertó e Beulke (2005)

Ao custo independente do valor de venda do serviço (CIP) são somadas as despesas financeiras do giro, as despesas tributárias diretas e as despesas diretas com vendas, obtendo-se o custo total do serviço, ao qual será adicionado o resultado desejado para se obter o valor de venda do serviço.

As despesas financeiras do giro representam o custo financeiro dos recursos empregados no ciclo operacional do negócio, tradicionalmente representadas por um percentual em relação ao valor de venda. As despesas tributárias diretas representam os impostos, taxas e contribuições incidentes sobre o valor da venda do serviço e também são representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda. As despesas diretas com vendas são as que acontecem no momento da venda, como comissão de venda, podendo ser representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda do serviço. O resultado desejado representa o

lucro esperado sobre o preço de venda e é também expresso em percentual sobre a venda.

O Modelo de Precificação de Serviços com base no Sistema de Custeio por Absorção pode ser descrito pela expressão:

$$\text{Preço do Serviço} = \text{CIP em R\$ (X)} \frac{1}{1 - (DF + DT + DV + RD)}$$

onde:

CIP – Custo independente do valor de venda do serviço, em R\$

DF – Percentual correspondente às despesas financeiras do giro

DT – Percentual correspondente às despesas tributárias diretas

DV – Percentual correspondente às despesas diretas de vendas

RD – Percentual correspondente ao resultado desejado

2.3.3– Precificação de Serviços no Custeio Variável

O custeio variável caracteriza-se pela apropriação de tão-somente os custos variáveis, diretos e indiretos, considerando a parcela fixa do custo de produção como despesa do período. O elemento inicial para a formação do preço de venda é a identificação do custo variável independente.

Para Bertó e Beulke (2005, p.193) embora o custeio variável “esteja mais adequado às circunstâncias em que o preço de venda é função do mercado, permite também sua composição a partir do custo variável independente”.

O quadro 2.6 descreve a formação do preço de venda com base no custeio variável, onde o custo variável independente do valor de venda do serviço (CVI) é formado pela soma do custo dos materiais diretos e do custo operacional variável. Como custo operacional variável entende-se somente a somatória dos gastos variáveis sejam eles diretos ou indiretos, com pessoal, patrimonial, materiais indiretos e utilidades, que possam ser ligados diretamente ou indiretamente ao serviço prestado.

Quadro 2.6 – Formação do preço de venda no custeio variável

Estrutura do Custo e do Preço do Serviço
+ A – Custo dos Materiais Diretos + B – Custo Operacional Variável
= C – Custo Variável Independente do Valor de Venda do Serviço (CVI) + D – Despesas Financeiras do Giro + E – Despesas Tributárias Diretas + F – Despesas Diretas com Vendas
= G – Custo Variável + H – Margem de Contribuição
= I – Valor de Venda do Serviço

Fonte: Bertó e Beulke (2005)

Ao custo variável independente do valor de venda do serviço (CVI) são somadas as despesas financeiras do giro, as despesas tributárias diretas e as despesas diretas com vendas, obtendo-se o custo variável do serviço, ao qual será adicionada a margem de contribuição para se obter o valor de venda do serviço.

As despesas financeiras do giro representam o custo financeiro dos recursos empregados no ciclo operacional do negócio, tradicionalmente representadas por um percentual em relação ao valor de venda. As despesas tributárias diretas representam os impostos, taxas e contribuições incidentes sobre o valor da venda do serviço e também são representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda. As despesas diretas com vendas são as que acontecem no momento da venda, como comissão de venda, podendo ser representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda do serviço. A margem de contribuição é também representada por um percentual calculado sobre o preço de venda, suficiente para cobrir os custos fixos e o resultado esperado.

O Modelo de Precificação de Serviços com base no Sistema de Custeio Variável pode ser descrito pela expressão:

$$\text{Preço do Serviço} = \text{CVI em R\$} (X) \frac{1}{1 - (DF + DT + DV + MC)}$$

onde:

CVI – Custo variável independente do valor de venda do serviço, em R\$

DF – Percentual correspondente às despesas financeiras do giro

DT – Percentual correspondente às despesas tributárias diretas

DV – Percentual correspondente às despesas diretas de vendas

MC – Percentual correspondente à margem de contribuição

2.3.4– Precificação de Serviços no Custeio por Atividades (ABC)

O custeio por atividades caracteriza-se pela apropriação aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam elas fixas ou variáveis. O elemento inicial para a formação do preço de venda é a identificação do custo independente direto.

O quadro 2.7 descreve a formação do preço de venda com base no custeio ABC, onde o custo independente direto (CID) é formado pela soma do custo dos materiais diretos, do custo operacional direto e das despesas administrativas diretas. Como custo operacional direto entende-se os gastos com pessoal, os gastos patrimoniais, utilidades, quer sejam variáveis ou fixos, que possam ser ligados diretamente ao serviço prestado.

Ao custo independente direto (CDI) são somadas as despesas financeiras do giro, as despesas tributárias diretas e as despesas diretas com vendas, obtendo-se o custo direto do serviço, ao qual será adicionada a contribuição operacional para se obter o valor de venda do serviço.

O quadro 2.7 demonstra a estrutura do custo e do preço de venda do serviço no custeio ABC.

Quadro 2.7 – Formação do preço de venda no custeio ABC

Estrutura do Custo e do Preço do Serviço
+ A – Custo dos Materiais Diretos + B – Custo Operacional Direto + C – Despesas Administrativas Diretas
= D – Custo Independente Direto (CID) + E – Despesas Financeiras do Giro + F – Despesas Tributárias Diretas + G – Despesas Diretas com Vendas
= H – Custo Direto + I – Contribuição Operacional
= J – Valor de Venda do Serviço

Fonte: Bertó e Beulke (2005)

As despesas financeiras do giro representam o custo financeiro dos recursos empregados no ciclo operacional do negócio, tradicionalmente representadas por um percentual em relação ao valor de venda. As despesas tributárias diretas representam os impostos, taxas e contribuições incidentes sobre o valor da venda do serviço e também são representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda. As despesas diretas com vendas são as que acontecem no momento da venda, como comissão de venda, podendo ser representadas por um percentual incidente sobre o preço de venda do serviço. A contribuição operacional é também representada por um percentual calculado sobre o preço de venda, suficiente para cobrir os custos e despesas não direcionáveis e o resultado esperado.

O Modelo de Precificação de Serviços com base no Sistema de Custeio por Atividades (ABC) pode ser descrito pela expressão:

$$\text{Preço do Serviço} = \text{CID em R\$ (X)} \frac{1}{1 - (DF + DT + DV + CO)}$$

onde:

CID – Custo independente direto, em R\$

DF – Percentual correspondente às despesas financeiras do giro

DT – Percentual correspondente às despesas tributárias diretas

DV – Percentual correspondente às despesas diretas de vendas

CO – Percentual correspondente à contribuição operacional

Os sistemas de custeio apresentados são utilizados tradicionalmente na determinação do preço do serviço decorrentes da atividade empresarial. Na esfera governamental, outros mecanismos são utilizados para controle dos gastos, não sendo tradição a utilização de modelos de custeio da forma como o é na iniciativa privada. Porém a obrigatoriedade dos gestores públicos em se manter dentro dos parâmetros fiscais e financeiros estabelecidos pela lei de responsabilidade fiscal (LRF) aumentou significativamente a necessidade de informações gerenciais e a busca de profissionalismo no gerenciamento dos recursos.

No próximo capítulo serão apresentados os aspectos que envolvem os serviços públicos prestados pelo Estado e a lei de responsabilidade fiscal (LRF). Lei que surgiu para regulamentar uma série de questões da administração pública criando medidas e limitações que disciplinam os atos do gestor governamental.

3. SERVIÇOS PÚBLICOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 – A Lei de Responsabilidade Fiscal

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Município alcançou um novo patamar de responsabilidade e autonomia, mais condizente com as necessidades de seus cidadãos, perdendo sua característica de unidade administrativa, para ganhar status de unidade gestora e co-responsável pelo reflexo de suas estruturas sociais nas da Nação (CAMPELLO, 2003).

A Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surgiu para regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública e para assegurar à sociedade que todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, seguirão os princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável e transparente (WANDER, 2003). A LRF estabelece dois limites para controlar os gastos públicos: limite de gastos com pessoal e limite de endividamento, buscando controlar todos os aspectos do orçamento, da formulação à realização, privilegiando a transparência ao determinar a publicação de relatórios que permitam à sociedade acompanhar a execução orçamentária (GIUBERTI, 2005).

O gasto maior que a receita, ou desequilíbrio fiscal, foi uma constante na administração pública até recentemente, trazendo consequências negativas para a economia do país, levando a uma situação tal que os recursos públicos não eram mais suficientes para atenderem as necessidades essenciais da população, prejudicando a população mais pobre, que é a que mais sofre com a falta de investimentos públicos. Nos últimos anos, a administração pública vem passando por constantes mudanças provocadas por alterações na legislação, o que exige

cada vez mais profissionalismo dos administradores públicos no gerenciamento dos recursos. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que surgiu como uma ferramenta para auxiliar os governantes a administrarem os recursos públicos, as exigências cresceram ainda mais, demandando obrigações fiscais mais rígidas, equilíbrio das contas públicas, transparência nos gastos e a aplicação dos recursos da melhor forma possível (MAGALHÃES, 2005).

Com o surgimento da LRF houve uma importante alteração na forma de gestão fiscal em todos os níveis governamentais, principalmente nos níveis de endividamento estadual e federal, nos limites de gastos com pessoal e incremento da exploração das bases tributárias dos municípios. O aumento das responsabilidades dos municípios exige, ainda mais profissionalismo, controles e informação gerencial que auxilie o gestor público a gerir os recursos dentro de regras claras e precisas, buscando sempre a maior eficiência na aplicação dos recursos (CAMPELLO, 2003).

A LRF reforça os princípios da Federação e obriga os governos estaduais e municipais a não só prestar contas de sua administração ao governo federal, bem como à população que os elegeu, de forma mais intensa, através da publicação periódica de relatórios e demonstrativos da execução orçamentária, permitindo à sociedade acesso às contas públicas e a conseqüente manifestação de sua concordância ou não com os gastos realizados. Além disso, o Executivo, passa a ter maior compromisso com o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo (MAGALHÃES, 2005).

Para Wander (2003), a LRF veio para regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública e para garantir à sociedade que a União, os estados e os municípios, obedeçam, sob pena de fortes sanções, aos princípios do

equilíbrio das contas públicas, gestão orçamentária e financeira, responsável, eficiente e transparente. Para o autor, a transparência tem por objetivo garantir a todos os contribuintes acesso às informações sobre as ações praticadas pelos governantes, tendo a LRF, inclusive, previsto a divulgação por meios eletrônicos, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos e relatórios periódicos da execução orçamentária, entre outros.

A LRF é fundamentada em quatro pontos principais: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. Para Wander (2003, p.17) o “planejamento é função obrigatória dos governos no cumprimento do seu papel de agente normativo e regulador da atividade econômica”. Os instrumentos de planejamento são constituídos pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que devem dispor sobre políticas e programas de governo, metas físicas e monetárias, de forma a possibilitar o controle gerencial.

A transparência é obtida com a ampla divulgação dos relatórios orçamentários e financeiros que identificam os gastos públicos e as receitas obtidas. A divulgação dos relatórios permite maior controle pelos Tribunais de Contas e pela população, o que vem sendo aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações divulgadas. A responsabilização virá do descumprimento das regras e limites estabelecidos pela LRF, exigindo uma ação fiscalizadora e permanente por parte dos Tribunais de Contas.

Os municípios deverão ser capazes de administrar seus recursos de forma mais responsável, com melhor planejamento e controles mais apurados. Sendo o planejamento um dos principais pontos da LRF, as gestões fiscal e orçamentária ganham maior importância. A busca do equilíbrio entre despesas e receitas,

ordenando as prioridades de modo a utilizar os recursos de forma mais eficiente deve ser prioridade na gestão municipal.

A figura 3.1 mostra a integração entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual (MACHADO, 2002).

Figura 3.1 - Integração entre PPA, LDO e LOA

O planejamento, conforme a LRF, é constituído de três instrumentos:

- Plano Plurianual (PPA) – O PPA é um plano elaborado no primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes, onde o Poder Executivo ordena suas ações buscando atingir objetivos e metas.
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – A LDO compreende as metas e prioridades da administração para o exercício seguinte, sendo instrumento valioso para o planejamento das finanças públicas. Deve trazer elementos capazes de orientar a elaboração da lei orçamentária anual. Faz, também, uma avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.
- Lei Orçamentária Anual (LOA) – A LOA deve ser elaborada de forma compatível com o PPA e com a LDO. Fixa as despesas e estima as

receitas, de forma a permitir a elaboração dos orçamentos, balanços e posterior controle orçamentário.

3.2 – O controle orçamentário dos gastos públicos

A legislação brasileira determina que as contas públicas sejam controladas e disponibilizadas à sociedade por meio de sistemas específicos, apresentados em quatro peças denominadas balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais, refletindo cada uma a movimentação ocorrida no período a que se referir.

Os balanços e a demonstração das variações patrimoniais apresentam os resultados de forma resumida, sendo complementados por uma série de anexos instituídos por lei. O objetivo destes anexos é fornecer o conhecimento necessário por meio de apresentação detalhada dos dados constantes das peças contábeis, sendo de grande valia para o entendimento e interpretação dos dados publicados (KOHAMA, 2000).

O balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em comparação com as realizadas. Sendo instrumento de auxílio no controle da legalidade e eficiência das operações realizadas. Fornece informações do desempenho da administração e da utilização dos recursos públicos aos órgãos fiscalizadores e à população em geral.

O balanço orçamentário registra a previsão, a execução e as diferenças encontradas entre a previsão e a execução orçamentária. Na coluna de previsão são registrados os elementos do orçamento público, da forma como o orçamento foi aprovado pelo Poder Legislativo e as alterações orçamentárias posteriores. A segunda coluna registra a execução do orçamento informando os saldos finais dos

valores executados. Na coluna diferenças são apontadas as variações encontradas na comparação entre os valores previstos no orçamento e o que foi realmente executado.

O quadro 3.1 apresenta o balanço orçamentário conforme modelo definido pela Lei n.º 4.320/64, anexo n.º 12.

Quadro 3.1 – Balanço Orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
Receitas Correntes				Créditos			
Receita Tributária				Orçamentários e			
Receita Patrimonial				Suplementares			
Receita Agropecuária				Créditos Especiais			
Receita Industrial				Créditos			
Receita de Serviços				Extraordinários			
Transf. Correntes							
Outras Receitas							
Receitas de Capital							
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				SUPERÁVITS			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Andrade (2002) - adaptado

O balanço patrimonial demonstra as receitas e as despesas orçamentárias. São apresentadas as receitas previstas em comparação com as receitas executadas. Apresenta também as despesas autorizadas pelo orçamento inicial mais as adições autorizadas no período mediante créditos adicionais, e as compara com as despesas efetivamente realizadas.

As receitas orçamentárias são classificadas em Receitas Correntes e Receitas de Capital. Receitas de Capital são as oriundas da realização de recursos

financeiros provenientes de operações de crédito, da conversão em espécie de alienação de bens e direitos, amortização de empréstimos e transferências de capital (SILVA, 2003).

Receitas Correntes são as destinadas aos gastos correntes e decorrem de um fato modificativo, ou seja, de transações que não resultem em majoração do patrimônio da Administração Pública. As Receitas Correntes estão previstas em lei e constituem-se em receitas tributárias, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes (ANDRADE, 2002).

Receitas tributárias são as provenientes dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por imposto entende-se um tributo exigido pelo Estado sem que exista uma obrigatoriedade de contraprestação imediata e direta do Estado. Taxas são tributos cobrados pelo Estado pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou colocados à disposição do contribuinte. Contribuições de melhoria são classificadas como um tributo cobrado com base em lei específica, e se destina a obras públicas em que ocorra valorização imobiliária (ANDRADE, 2002).

Receitas patrimoniais são as provenientes de valores recebidos pelo Poder Público advindos de seu patrimônio mobiliário, alugueis e arrendamentos provenientes de seu patrimônio imobiliário e provenientes de valores recebidos de suas participações societárias.

Receitas agropecuárias são aquelas advindas diretamente da atividade agropecuária exercida pelo Poder público, decorrentes da criação animal, produção de leite ou produção vegetal.

Receitas industriais são as provenientes de atividades tipicamente industriais, entendida como tal as decorrentes da produção e distribuição de água, energia

elétrica, saneamento básico e outros serviços industriais de utilidade pública. Também são consideradas receitas industriais as provenientes de atividades normalmente ligadas ao setor privado, como indústria extrativa mineral, indústria de transformação ou indústria de construção, quando exploradas diretamente pelo poder público.

Receitas de Serviços são as provenientes da prestação de serviços comerciais, de transporte, hospitalares, financeiros, de comunicação, armazenagem, educacionais, culturais, de pedágio, estações viárias, utilização de faróis, tarifas aeroportuárias e assemelhados.

Transferências Correntes são os recursos financeiros recebidos de outras entidades, destinados ao atendimento das despesas correntes. Outras Receitas Correntes são provenientes de aplicação de multas, recebimento de indenizações, cobranças da dívida e outras receitas correntes que não tenham classificação específica (SILVA, 2003).

As despesas são demonstradas no balanço orçamentário pela soma dos Créditos Orçamentários e Créditos Suplementares. Créditos Orçamentários são as despesas autorizadas pelo Poder Legislativo na Lei do Orçamento Anual e Créditos Suplementares são os valores autorizados em complemento aos inicialmente aprovados na Lei do Orçamento (KOHAMA, 2000).

Andrade (2002) observa que a execução orçamentária deverá ser acompanhada por meio de balancetes da receita e da despesa, publicados periodicamente pelo órgão público responsável, permitindo a observação e análise da realização orçamentária. A tabela 3.1 resume a execução orçamentária da Receita do município de São Carlos – SP.

Tabela 3.1 – Balancete da Receita Orçamentária

Classificação	Rubrica	Especificação da Receita	Receita Arrecadada		Receita Orçada para o ano de 2006	Receita a receber de abril a dez. de 2006
			Em Março de 2006	De Janeiro a março de 2006		
1000.00.00.00	0001	Receitas Correntes	18.123.271	50.830.279	196.197.121	145.366.842
1100.00.00.00	0002	Receita Tributária	5.617.042	9.896.554	60.499.000	50.602.446
1300.00.00.00	0044	Receita Patrimonial	78.569	260.287	2.800.000	2.539.713
1600.00.00.00	0065	Receita de Serviços	72.989	191.011	858.000	666.989
1700.00.00.00	0083	Transf. Correntes	11.571.270	37.344.656	123.385.524	86.040.868
1900.00.00.00	0137	Outras Rec. Corrent.	783.401	3.137.771	8.654.597	5.516.826
2000.00.00.00	0197	Receitas de Capital	903.755	1.542.164	14.289.691	12.747.527
9000.00.00.00	0219	Deduções Rec. Cor.	1.156.275	3.342.747	14.187.300	10.844.553
Total Geral			17.870.751	49.029.696	196.299.512	147.269.816

Fonte: Atos Oficiais/Editais, Jornal Primeira Página de 21 de abril de 2006 - adaptado

O balancete da receita orçamentária representado na tabela 3.1 mostra as receitas arrecadadas em março de 2006 e as receitas arrecadadas de janeiro a março de 2006. Ao mesmo tempo destaca a receita total orçada para o ano de 2006 e o saldo da receita orçada para o ano e ainda não recebida.

A coluna receita a receber de abril a dezembro de 2006, última coluna da tabela 3.1 destaca a diferença entre o total da receita orçada para o ano e o total arrecadado até o mês de março de 2006 permitindo a visualização do que resta de receitas a serem recebidas pela administração.

O relatório da execução orçamentária da receita é acompanhado do balancete da despesa orçamentária conforme demonstrado na tabela 3.2, onde, o valor de R\$ 151.569.264 representa o total das despesas orçadas para o ano de 2006, dos quais R\$ 45.799.101 já possuem empenhos para pagamento autorizados. Destes, R\$ 12.339.653 foram pagos em março e R\$ 27.025.094 foram pagos de janeiro a março de 2006. O saldo a empenhar de R\$ 105.770.163 representa as despesas orçadas para o ano de 2006 que ainda não tiveram o empenho para

pagamento autorizado. E o valor de R\$ 18.774.007 registrado na última coluna representa o saldo de empenhos já autorizados e que ainda não foram pagos.

Tabela 3.2 – Balancete da Despesa Orçamentária

Ficha	Dotação	Orçado/Créditos supl.	Empenhado Acumulado	Pago em março 2006	Pago Jan. a março 2006	Saldo a Empenhar	Saldo a Pagar
1	01...90.51	207.000	14.800	0	0	192.200	14.800
2	01...90.61	300.000	248.000	0	248.000	52.000	0
3	01...90.11	626.925	101.898	29.991	101.898	525.027	0
4	01...90.13	208.975	18.910	5.977	12.685	190.065	6.225
5	01...90.30	50.000	12.623	260	4.889	37.377	7.734
↓							↓
255	08...90.30	208.700	20.768	11.147	14.727	187.932	6.041
256	08...90.32	203.000	178.543	19.100	19.100	24.457	159.443
257	08...90.33	153.250	23.098	11.726	22.803	130.152	295
258	08...90.36	5.000	1.320	0	0	3.680	1.320
259	08...90.39	403.350	235.028	34.640	85.892	168.322	149.136
↓							↓
492	16...90.21	7.238.870	1.364.397	436.805	1.364.397	5.874.473	0
493	16...90.71	3.847.660	789.337	211.274	709.812	3.058.323	79.525
494	16...90.91	405.000	280.281	248.175	280.281	124.719	0
495	16...90.91	2.607.188	437.851	61.675	437.851	2.169.337	0
Total Geral		151.569.264	45.799.101	12.339.653	27.025.094	105.770.163	18.774.007

Fonte: Atos Oficiais/Editais, Jornal Primeira Página de 21 de abril de 2006 - adaptado

O balancete da despesa orçamentária representado na tabela 3.2 é publicado juntamente com o balancete da receita orçamentária, complementando a informação dos valores arrecadados no mês de março de 2006 com os gastos realizados no mesmo período. Sua função é informar os gastos realizados em cada item de despesa autorizada no orçamento, adequado ao acompanhamento e análise da realização orçamentária.

O balancete da despesa orçamentária discrimina os valores por dotação aprovada no orçamento do município acrescida dos créditos suplementares e reduzida pelas dotações anuladas. O balancete informa também o empenho

autorizado acumulado, os valores pagos no mês e no ano e os saldos a empenhar e a pagar. A informação é fornecida aberta por dotações orçamentária.

O balancete da despesa orçamentária informa também o total geral das despesas orçadas e o total dos valores empenhados, quanto resta do orçamento a ser empenhado, o total pago no período e o total acumulado no ano, e o quanto resta a pagar dos valores já empenhados ainda não pagos.

Conforme observado por Kohama (2000), no que se refere às despesas, o balanço orçamentário compõe-se dos créditos orçamentários, representando os valores globais das despesas autorizadas pelo Poder Legislativo e créditos suplementares. O balancete da despesa orçamentária mensal representa um período do balanço anual. Assim, pode também ser entendido como um demonstrativo cuja função é informar os gastos realizados em comparação com os gastos autorizados pela lei do orçamento.

Balanço e balancete não agrupam as despesas realizadas por natureza da despesa, não permitindo uma comparação entre a categoria da receita arrecadada e a natureza da despesa realizada, não existindo vinculação entre as mesmas.

O balanço financeiro informa as receitas arrecadadas e as despesas pagas em determinado período. Estes registros são os que iniciam a execução orçamentária no sistema financeiro, servindo de base para os registros no sistema orçamentário e de variações patrimoniais.

A integração entre os vários sistemas da contabilidade pública permite que os valores informados no balanço financeiro, no que se refere à execução orçamentária, sejam idênticos aos do balanço orçamentário e demonstração das variações patrimoniais (KOHAMA, 2000).

Para uma visualização da realização da despesa orçamentária distribuída por função é preciso observar o Balanço Financeiro. O quadro 3.2 demonstra o balanço financeiro de acordo com o modelo definido pelo anexo n.º 13 da Lei n.º 4.320/64.

Quadro 3.2 – Balanço Financeiro

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita Patrimonial				Adm. e Planej.			
Receita Agropecuária				Agricultura			
Receita Industrial				Comunicações			
Receita de Serviços				Defesa Nacional			
Transf. Correntes				Desenvolv. Region.			
Outras Receitas				Educação e Cultura			
Receitas de Capital				Energia e Rec. Min.			
				Habitação e Urban.			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				Relações Exterior.			
Restos a Pagar				Saúde e Saneam.			
Serviço da Dívida a pagar				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
Depósitos				Restos a Pagar			
Outras Operações				Serviço da Dívida a pagar			
				Depósitos			
SALDO DO EXERCÍCIO				Outras Operações			
ANTERIOR				SALDO PARA			
				EXERCÍCIO SEGUINTE			
Disponível				Caixa			
Caixa				Bancos e Correspond.			
Bancos e Correspond.				Exatores			
Exatores				Vinculado em C/C			
Vinculado em C/C							
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Kohama (2000) - adaptado

No Balanço Financeiro demonstrado no quadro 3.2, as despesas são separadas em três grandes grupos de contas: Despesa Orçamentária, Despesa Extra-Orçamentária e Saldos para o Exercício Seguinte.

As despesas orçamentárias são demonstradas pelas funções de governo, onde estas despesas foram empenhadas e pagas, representando os gastos globais realizados no exercício, sem detalhar a natureza dos gastos realizados. Segundo Andrade (2002, p.254) “O balanço financeiro evidencia a situação de disponibilidade,

depois de conhecido o total da receita arrecadada e seu emprego no pagamento das despesas”.

As ações dos governos são identificadas em termos de Função e Subfunção, Programas, Projetos, Atividades e Operações Especiais. Portanto essas classificações são adotadas na elaboração do orçamento e no acompanhamento orçamentário. A “classificação funcional tem por finalidade delimitar a despesa, definindo-a por sua função [...] com a finalidade de refletir as políticas, diretrizes, objetivos no planejamento das ações dos administradores públicos” (ANDRADE, 2002, p.77).

O quadro 3.3 apresenta a classificação funcional, conforme determinado pela Portaria n. 42/99.

Quadro 3.3 – Classificação Funcional

Código	Função	Código	Função
01	Legislativa	15	Urbanismo
02	Judiciária	16	Habitação
03	Essencial à Justiça	17	Saneamento
04	Administração	18	Gestão Ambiental
05	Defesa Nacional	19	Ciência e Tecnologia
06	Segurança Pública	20	Agricultura
07	Relações Exteriores	21	Organização Agrária
08	Assistência Social	22	Indústria
09	Previdência Social	23	Comércio e Serviços
10	Saúde	24	Comunicações
11	Trabalho	25	Energia
12	Educação	26	Transportes
13	Cultura	27	Desporto e Lazer
14	Direitos da Cidadania	28	Encargos Especiais

A classificação funcional é de aplicação comum e obrigatória para a União, os estados e os municípios, conforme determina a Portaria n. 42 de 14 de abril de

1999, passando a vigorar a partir do exercício financeiro de 2002. Essa harmonização permitirá no futuro a consolidação nacional dos gastos do setor público¹.

Função de governo deve ser entendida como o maior nível de agregação das despesas que competem ao setor público. A função é dividida em subfunções. As subfunções englobam determinado subconjunto de despesa do setor público, identificando a natureza básica das ações que se agrupam em cada função.

O artigo 1º, § 3º, da Portaria n. 42/99 determina que subfunção represente uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesas do setor público. No § 4º, esclarece que as subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.

A mesma Portaria, em seu artigo 2º, alínea a, classifica o programa como o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual (PPA). Na alínea b, define-se projeto como um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação de governo. Na alínea c, define-se a atividade como um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo. E na alínea d, definem-se as operações especiais como despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

¹ O Anexo A traz o texto integral da Portaria n. 42/99 incluindo a relação de funções e subfunções.

3.3 – Despesas correntes e o custeio do serviço público

Andrade (2002), comenta que as normas para uniformização da execução orçamentária da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios exigem a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas públicas. A estrutura de despesa começa pela sua classificação econômica entre despesa corrente e de capital, e posteriormente subdividindo-se em grupos de natureza de despesa.

Os grupos de natureza de despesas classificados por categorias econômicas podem ser observados no quadro 3.4.

Quadro 3.4 - Grupos de Natureza de Despesas por Categorias Econômicas

<p>Despesas Correntes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pessoal e Encargos Sociais • Juros e Encargos da Dívida • Outras Despesas Correntes
<p>Despesas de capital</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investimentos • Inversões Financeiras • Amortizações da Dívida

A natureza da despesa também deve contemplar a modalidade de aplicação do recurso, indicando o órgão ou entidade do governo que os está aplicando. A modalidade de aplicação pode ser direta quando feita pela unidade orçamentária que programou a despesa, ou indireta, mediante transferência para outro órgão ou entidade da esfera de governo, seguindo estrutura padrão definida pela legislação. O quadro 3.5 apresenta os grupos de despesas por modalidade de aplicação e seus respectivos códigos.

Quadro 3.5 – Grupos de Natureza de Despesas por Modalidade de Aplicação

Código	Descrição
20	Transferências à União
30	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
40	Transferências a municípios
50	Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos
60	Transferências a instituições privadas com fins lucrativos
70	Transferências a instituições multigovernamentais
80	Transferências ao exterior
90	Aplicações Diretas
99	A definir

A natureza da despesa deve contemplar também os Elementos de Despesa conforme legislação em vigor, rearranjados em grupos, de forma a identificar os objetos de gasto em grupos pré-determinados. O quadro 3.6 lista parte dos elementos de despesa de acordo com suas naturezas².

Quadro 3.6 – Grupos de Natureza de Despesas por Elementos de Despesa

Código	Descrição
01	Aposentadorias e Reformas
03	Pensões
04	Contratação por tempo determinado
11	Vencimentos e vantagens Fixas – Pessoal Civil
14	Diárias – Civil
30	Material de Consumo
33	Passagens e Despesas com Locomoção
35	Serviços de Consultoria
37	Locação de Mão-de-Obra
49	Auxílio Transporte
51	Obras e Instalações
99	A Classificar

² O Anexo B lista a totalidade dos elementos de despesas de acordo com a legislação em vigor.

O plano de contas orçamentário, ou seja, a estrutura orçamentária, identifica a despesa quanto a sua natureza econômica e seu grupo de despesa, a forma de sua realização ou a modalidade de aplicação dos recursos. Identifica também se o gasto será feito direta ou indiretamente mediante a transferência de recursos. A estrutura orçamentária permite ainda segregar o lançamento por elemento de despesa, permitindo identificar o gasto realizado individualmente e por natureza.

A estrutura de classificação da natureza da despesa observada na execução orçamentária de governo é composto por um código de identificação de seis dígitos, assim identificados:

- 1º dígito: categoria econômica;
- 2º dígito: grupo de natureza da despesa;
- 3º e 4º dígitos: modalidade de aplicação;
- 5º e 6º dígitos: elemento de despesa.

O quadro 3.7 apresenta uma estrutura completa da classificação da despesa orçamentária.

Quadro 3.7 – Classificação completa da despesa orçamentária

Títulos	Códigos	Descrição
Órgão	02	Poder Executivo
Unidade	02.04	Secretaria de Educação
Subunidade	2.04.01	Divisão Ensino Fund.–Rec. Próprios
Função	12	Educação
Subfunção	361	Ensino Fundamental
Programa	1201	Atendimento ao Ensino Fundamental
Projeto/Atividade	2.001	Manut. Custeios Prédios Escolares
Categoria Econômica	3	Despesas Correntes
Grupo de Natureza da Despesa	33	Aplicações Diretas
Modalidade de Aplicação	3390	Material de Consumo
Elemento de Despesa	3390.30	Merenda Escolar

Fonte: Andrade (2002) - adaptado

A estrutura de classificação da despesa, na elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), é complementada pela identificação do órgão de governo responsável pela despesa, unidade, subunidade, função, subfunção, programa e projeto ou atividade, conforme demonstrado no quadro 3.7.

Machado (2002), comparando os conceitos da contabilidade governamental e os conceitos de contabilidade de custos, descreve semelhanças ou correspondências entre os conceitos e terminologias utilizadas. Os conceitos de gastos e valores liquidados se equivalem, concluindo que a despesa orçamentária liquidada pode ser utilizada como ponto de partida para a construção do sistema de informação de custo.

A identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando-se as despesas classificadas como correntes. Considerando que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à população, a primeira aproximação da contabilidade governamental leva a concluir que os gastos ou valores liquidados classificados como despesas correntes, correspondem a algum bem ou serviço produzido pelo órgão governamental (MACHADO, 2002).

A precificação dos serviços públicos ou mesmo o levantamento do valor mínimo correspondente aos custos incorridos na realização do serviço, pode ser obtido nos relatórios das despesas correntes liquidadas no período. A segregação dos gastos em rubricas específicas, correspondentes aos serviços prestados, deve ser a base para o desenvolvimento de uma proposta de precificação de serviço público, objetivo principal deste estudo, que será apresentado no próximo capítulo.

4. PROPOSTA DE PRECIFICAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

A determinação do preço de venda de serviços configura-se em uma decisão que envolve inúmeras variáveis mercadológicas, econômicas e financeiras, dentre elas a estrutura de custos da empresa, o mercado em que atua, a ação da concorrência, o governo e os objetivos a serem alcançados. De forma geral, a determinação do preço é orientada basicamente por três processos distintos: definição de preços baseados nos custos, no consumidor e na concorrência. Pode, ainda, ser determinado pela combinação dos processos de preços baseados nos custos e de preços baseados no consumidor, partindo do preço aceito pelo mercado e definindo-se os custos máximos que garantam rentabilidade ao produto, estabelecendo o preço do novo produto ou serviço de acordo com o que o mercado consumidor aceita pagar por ele.

A formação do preço dos serviços envolve inúmeros fatores em sua composição, destacando-se a estrutura de custos e os objetivos pretendidos com o serviço, fazendo com que a tarefa de fixar preços seja bastante complexa. O custo é somente um dos fatores que compõe a formulação do preço, sendo em geral o valor mínimo para venda, formando um piso abaixo do qual o preço incorre em perdas econômicas e financeiras. Existem entretanto, vários pisos, cada um vinculado a determinado sistema de custeio, conforme apresentado no capítulo anterior.

Para o gestor público é de primordial importância saber o valor do serviço que está sendo prestado, tanto como forma de se obter o melhor gasto possível, como possibilitar a comparação entre o custo previsto e o efetivamente realizado em sua execução, buscando sempre a maior eficiência no gasto público¹.

¹ O Anexo C traz o Decreto n.º 190/98, que lista a tabela para Cobrança de Preço Público do Município de São Carlos – SP.

A contabilidade pública mostra os gastos discriminados em elementos de despesas e segregados em projetos e programas conforme apresentado no capítulo anterior. A apresentação dos gastos em atividades realizadas possibilita a adaptação de um sistema de custeio para cálculo do custo do serviço público prestado e, na sequência, na precificação do serviço.

Pesquisa nos relatórios de execução orçamentária consolidado do município de São Carlos mostrou que a receita corrente de serviços realizada no exercício de 2006 foi de R\$ 36.357.828,25, correspondendo a aproximadamente 15% da soma do total das receitas correntes realizadas no mesmo período, incluindo as transferências de recursos recebidas.

A tabela 4.1 mostra o relatório resumido da execução orçamentária, incluindo as administrações diretas, indiretas e fundacional, do município de São Carlos, correspondendo ao 6º bimestre de 2006, onde constam as receitas realizadas no ano de 2006, por categoria econômica e fonte de recurso.

Pode-se observar na tabela 4.1 que as receitas correntes somaram R\$ 249.620.737,67 de um total de R\$ 270.418.259,39, correspondendo a cerca de 92% das receitas realizadas no ano de 2006. A receita corrente é composta pela soma das receitas tributárias, receitas patrimoniais, receitas de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

Na composição da receita corrente, 56% correspondem a recursos recebidos pelo município por transferência, 20% por receitas tributárias, 15% por receitas de serviços e 9% são provenientes das demais receitas correntes. Essa composição da receita mostra que as principais fontes de recursos próprios do município são as receitas tributárias seguidas das receitas de serviços.

Das receitas recebidas em 2006 provenientes de tributos, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) respondeu por 58% da arrecadação, o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN) por 27% e os demais tributos responderam por 15% do total arrecadado em 2006.

Tabela 4.1 – Execução Orçamentária do Município de São Carlos

RECEITAS	Acumulado em 2006	
	Previsto	Realizado
Categoria Econômica/Fonte		
Receitas Correntes (A)	253.484.332,50	249.620.737,67
Tributárias	61.105.099,98	50.969.285,76
Impostos	57.229.999,98	49.781.199,66
IPTU	34.999.999,98	29.347.047,74
ISSQN	16.200.000,00	13.632.057,80
ITBI	3.000.000,00	2.904.831,04
IRRF	3.030.000,00	3.897.263,08
Taxas	1.114.000,02	1.060.927,98
Contribuição de Melhoria	2.761.099,98	127.158,12
Patrimoniais	3.245.500,02	2.574.631,86
Serviços	40.217.800,02	36.357.828,25
Transferências Correntes	135.671.604,06	140.865.774,36
Outras Receitas Correntes	13.244.328,42	18.853.217,44
Receitas de Capital (B)	34.435.786,40	20.797.521,72
Operações de Crédito	14.693.562,30	2.043.514,50
Alienação de Bens	1.427.298,94	2.967.406,34
Amortização Empréstimos	3.762.689,46	2.877.101,19
Transferências de Capital	14.551.235,68	12.893.160,01
Outras Receitas de Capital	1.000,02	16.339,68
RECEITA TOTAL (A+B)	287.920.118,90	270.418.259,39

Fonte: Prefeitura Municipal de São Carlos, Portal da Transparência

A importância das receitas de serviços para o município de São Carlos pode ser constatada quando verificamos que em 2006 a receita de serviços foi maior do que a arrecadada com o IPTU. Quando comparados os valores realizados em 2006 nessas rubricas observa-se que a receita com serviço foi cerca de 24% superior ao

valor arrecadado com o IPTU, demonstrando sua relevância para a geração de recursos para o município.

Em adição aos serviços prestados pelo município pagos diretamente pelo contribuinte, originando as receitas de serviços, existe todo um universo de serviços também prestados pelo município, onde não existe cobrança de taxas por sua contraprestação. Fazem parte deste universo de serviços a assistência social, escolas municipais de ensino fundamental, segurança pública, desporto e lazer, cultura, entre outros.

Estes serviços são custeados pelo orçamento municipal, sendo os recursos oriundos da somatória das receitas totais do município, distribuídos de maneira a atender as necessidades de cada pasta do governo municipal. Estando, portanto, a prestação destes serviços sujeitos aos limites impostos pelas leis orçamentárias e ao controle da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Gastar bem os recursos deve ser sempre prioridade em qualquer administração, seja ela privada ou governamental. Uma das formas de verificação da adequação dos gastos é a comparação do custo obtido na prestação de um determinado serviço, ou produto, com o valor do mesmo serviço, ou produto, realizado por outra entidade pública ou privada.

O confronto dos gastos para a realização de um determinado serviço pelo município, com os gastos realizados por outros municípios na mesma área de influência, pode fornecer importantes informações para o gestor municipal na condução da política de gastos do município.

Outro dado relevante é obtido pela comparação entre o custo do serviço e o preço cobrado pelo mesmo serviço quando realizado por terceiros, permitindo a

mensuração da economia que está sendo obtida em decorrência da prestação do serviço pelo próprio município.

O objetivo deste trabalho é oferecer uma proposta de modelo de precificação de serviços públicos que possa uniformizar os dados, transformando-os em uma informação passível de comparação com o mesmo serviço quando prestado por outras instituições públicas ou mesmo privadas.

No município de São Carlos, assim como nos demais municípios, a arrecadação é destinada à manutenção dos gastos do governo, incluídos nestes gastos a prestação de serviços à população. Dentre estes serviços estão aqueles prestados pela Secretaria de Governo do Município, responsável pela Guarda Municipal de São Carlos.

4.1 - A Guarda Municipal de São Carlos

A Guarda Municipal de São Carlos (GM) foi criada pela Lei Municipal n.º 12.895 de 31/10/2001 e instituída nos termos do artigo 9º da Lei Orgânica do Município, fazendo parte do Plano Municipal Integrado de Segurança Pública, havendo seus membros sido selecionados por concurso público e preparados para a função, por programa de formação e treinamento.

A GM tem por objetivo a proteção de bens, instalações, serviços públicos municipais e de seus usuários. Atua na vigilância permanente dos bens do município, incluindo escolas e unidades de saúde municipais, edifícios e mercados públicos. Participa da vigilância diurna e noturna dos bens de uso comum da população, como vias públicas, praças, parques e jardins, e na proteção dos serviços e instalações públicas do município.

A estratégia de ação da GM atua na proteção do patrimônio público municipal, com enfoque na segurança preventiva das escolas públicas do município e na segurança comunitária, contando com ações educativas através de palestras, atividades e dinâmicas de grupo realizadas em escolas e centros comunitários. Atua também de forma preventiva e na defesa da cidadania com presença permanente da GM nas escolas municipais e nas comunidades.

A GM desenvolve suas atividades em postos localizados nas edificações e espaços públicos sob a responsabilidade do município, e observando a prioridade sobre a segurança escolar, busca os seguintes objetivos:

- Prevenção e controle da violência nas escolas e seu entorno, praças e parques públicos;
- Prevenção e atendimento a vítimas de intolerância e de violência contra grupos vulneráveis;
- Prevenção do aliciamento de adolescentes e jovens pelo tráfico de drogas e armas;
- Preservação da ordem pública em áreas de grande circulação do município;
- Mediação de crises e conflitos urbanos;
- Atuação complementar na fiscalização de trânsito e posturas municipais.

Em suas atividades conta com sede dotada de equipamento de radiocomunicação, 07 (sete) viaturas e 06 (seis) motocicletas, para um efetivo de 88 guardas coordenados por 05 (cinco) supervisores, 04 (quatro) inspetores, 01 (um) subcomandante e 01 (um) comandante.

A tabela 4.2 lista as despesas empenhadas para a Guarda Municipal de São Carlos durante o ano de 2006, segregadas por programas de governo.

Tabela 4.2 – Despesas Orçamentárias da Guarda Municipal de São Carlos em 2006

PROGRAMA	EMPENHO
Qualificação e requalificação permanente do efetivo da GM	45.270,45
Modernização e ampliação da infra-estrutura e equipamentos da GM	98.898,00
Segurança Comunitária	3.584.223,21
Segurança Escolar	11.376,07
Total Empenhado	3.739.767,73

Fonte: Prefeitura Municipal de São Carlos

Os programas de governo listados na tabela 4.2 foram criados através da lei orçamentária de 2006 e compõe-se de:

- Qualificação e requalificação permanente do efetivo da GM, programa de governo cujo objetivo é proporcionar a atualização constante dos integrantes da GM através de cursos novos, palestras, seminários e de aperfeiçoamento.
- Modernização e ampliação da infra-estrutura e equipamentos da GM, programa de governo com o objetivo de melhorar as condições físicas e técnicas das instalações e equipamentos de apoio às atividades administrativas e operacionais da GM e também permitir uma maior mobilidade aos integrantes da corporação.
- Segurança Comunitária, programa de governo cujo objetivo é ampliar a presença de GM junto às comunidades de maneira a desenvolver um trabalho preventivo mais eficiente, estabelecendo uma relação de confiança mútua entre a corporação e a sociedade.
- Segurança Escolar, programa de governo com o objetivo de proporcionar segurança aos alunos, funcionários e professores nos estabelecimentos de ensino da rede municipal de educação. Tem como meta promover

uma atividade por ano sobre segurança escolar para alunos, pais, professores, funcionários e moradores dos arredores das unidades escolares.

Os gastos realizados pela GM durante o ano de 2006, conforme demonstrados na tabela 4.2, totaliza R\$ 3.739.767,73, separados por programas ou atividades que a GM desenvolveu no decorrer do ano, com cerca de 95% dos gastos concentrados em segurança comunitária, 3% na modernização da infra-estrutura e 2% nas demais atividades.

Os gastos com segurança comunitária foram prioridade para a GM durante o ano de 2006, conforme demonstra a concentração dos valores neste programa. Estão incluídos nestes gastos os salários e encargos sobre a folha de pagamento, serviços pagos a terceiros, gastos com materiais permanentes e materiais de consumo. A tabela 4.3 mostra os empenhos abertos por natureza das despesas.

Tabela 4.3 – Empenhos por Natureza das Despesas. GM - 2006

PROGRAMAS / DESPESAS	Qualificação do Efetivo	Modernização Infra-estrutura	Segurança Comunitária	Segurança Escolar	Total
Vencimentos c/ Pessoal			2.694.419,04		2.694.419,04
Obrigações Patronais			726.129,73		726.129,73
Material de Consumo	1.414,75		70.873,59	11.376,07	83.664,41
Desp. com Locomoção			8.798,77		8.798,77
Serviços de terceiros	43.855,70		69.062,08		112.917,78
Total Desp. Correntes	45.270,45	-	3.569.283,21	11.376,07	3.625.929,73
Obras, Instalações e Materiais Permanentes		98.898,00	14.940,00		113.838,00
Total Empenhado	45.270,45	98.898,00	3.584.223,21	11.376,07	3.739.767,73

Fonte: Prefeitura Municipal de São Carlos

Na tabela 4.3 os gastos estão agrupados de acordo com sua natureza de despesa e representam, de forma global, a somatória de todos os empenhos efetuados durante o ano de 2006 naquela natureza de despesa. Para visualizar cada um dos empenhos efetuados e analisar o histórico de cada operação é preciso buscar detalhamento no relatório de Movimentação de Empenhos por Categoria Econômica.

O relatório de Movimentação de Empenhos por Categoria Econômica lista cronologicamente toda a movimentação, empenho por empenho, informando o número do processo e o histórico de cada operação.

Cumprindo o que determina a LRF a prefeitura disponibiliza vários relatórios orçamentários e financeiros em seu portal da transparência que permitem verificar o andamento do orçamento aprovado. Porém, o relatório de Movimentação de Empenhos por Categoria Econômica não está entre os que são disponibilizados mensalmente.

Para obter a informação detalhada foi preciso encaminhar uma solicitação formal à prefeitura que, atendendo à solicitação, forneceu o relatório de Movimentação de Empenhos por Categoria Econômica da Guarda Municipal de São Carlos. Com o relatório em mãos foi possível visualizar os gastos envolvidos em cada rubrica, que foram abaixo resumidos:

- Vencimentos com Pessoal – incluem os gastos com a folha de pagamento dos salários, 13º e 14º salários e férias do efetivo da GM;
- Obrigações Patronais – obrigações pagas ao Instituto Nacional de Previdência Social-INSS e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço-FGTS, incidentes sobre a folha de pagamento mensal e ao 13º Salário;

- Material de Consumo – gasto com combustíveis, partes e peças de manutenção dos veículos da GM, uniformes e acessórios pessoais e materiais diversos para o desenvolvimento das atividades da GM;
- Despesas com Locomoção – fornecimento de vale transporte e passes de ônibus para o deslocamento do efetivo, acessórias às obrigações patronais;
- Serviços de Terceiros – despesas com energia elétrica, telefone, mão-de-obra na manutenção dos veículos da GM, renovação do licenciamento dos veículos, gastos com a contratação de serviços para a capacitação do contingente da GM e cursos de segurança nas escolas;
- Obras, Instalações e Materiais Permanentes – gastos com obras de infraestrutura e com aquisição de instalações de carácter permanente. No período analisado os gastos foram decorrentes da compra de equipamentos de radiocomunicação, rádio de uso central, rádios móveis, coletes balísticos e utensílios para os postos comunitários.

Para o desenvolvimento de suas atividades a GM dispõe de 99 servidores municipais, com jornada de trabalho mensal de 200 horas distribuídas em turnos de 12/36 horas, ou equivalentes, perfazendo 19.800 horas para o efetivo em um mês, o que corresponde a 237.600 horas anuais.

A tabela 4.4 lista os gastos totais incorridos durante o ano de 2006 pela GM e o valor unitário por hora, segregados em natureza de despesas. Incluem todas as despesas inclusive os gastos com obras e materiais permanentes. Compõe custo unitário de R\$ 15,74 por hora disponível em 2006, calculados de forma direta, absorvendo todos os gastos gerados pela GM, incluindo pessoal administrativo responsável pela coordenação da Guarda e investimentos permanentes.

Tabela 4.4 – Custo Hora, GM São Carlos - 2006

DESPESAS	R\$ Ano	Horas/Ano	R\$/hora	%
Vencimentos com Pessoal	2.694.419,04	237.600	11,34	72,0
Obrigações Patronais	726.129,73	237.600	3,05	19,4
Material de Consumo	83.664,41	237.600	0,35	2,2
Desp. com Locomoção	8.798,77	237.600	0,04	0,2
Serviços de terceiros	112.917,78	237.600	0,48	3,1
Obras e Materiais Permanentes	113.838,00	237.600	0,48	3,1
Somas	3.739.767,73	237.600	15,74	100,0

Também pode ser observada na tabela 4.4 a grande concentração dos gastos em mão-de-obra. Do total gasto pela GM em 2006, 72% foram gastos com salários e 19,4% com obrigações patronais, ou seja, 91,4% do orçamento foi gasto com pessoal, restando apenas 8,6% do orçamento de 2006 para os demais itens.

4.2 - Depreciação de instalações e itens permanentes

Os gastos com obras, instalações e materiais permanentes não são despesas correntes e sim despesas de capital, isto é, são aquisições de bens com vida útil superior a um ano. Portanto vão beneficiar um período de tempo maior do que um ano, devendo ser absorvido como custo ao longo do tempo.

As despesas de capital realizadas pela GM em 2006 referentes a obras e instalações permanentes, não devem ser consideradas em sua totalidade como despesa, pois vão beneficiar um número maior de exercícios. Desta forma, os gastos com obras e instalações permanentes realizados em 2006 e os bens adquiridos em exercícios anteriores ainda em uso, devem ter uma parcela de valor reconhecida como custo de depreciação no exercício de 2006.

Yard (2004) demonstrou a influência e a importância da inclusão correta do custo com a depreciação dos ativos fixos na determinação das tarifas públicas na Suécia. Seu estudo abrangeu a distribuição de energia elétrica, captação e tratamento de água e esgoto, cujas tarifas sofrem forte influência do custo dos investimentos realizados. O autor lista várias formas para cálculo da depreciação e utiliza o método linear, onde o investimento original é absorvido de acordo com a vida útil do investimento, como sendo o mais utilizado pelas empresas suecas e pela maioria de seus municípios.

No Brasil o método linear também é o mais utilizado pelas empresas, com taxas de depreciação usualmente aceitas pela sociedade empresarial e determinadas pela legislação fiscal do país.

Portanto, adicionalmente aos gastos listados, a depreciação dos equipamentos utilizados pela GM no desenvolvimento de suas atividades deve ser acrescentada para compor o custo unitário do serviço.

Worthington (2000) em estudo sobre a eficiência dos gastos dos governos locais australianos coloca sua dificuldade em obter informações sobre o valor dos recursos físicos efetivamente empregados, por estes não haverem sido disponibilizados pelo governo. Nesses casos, o autor utiliza-se de valores próximos aos reais, obtidos calculando-se os equipamentos e recursos utilizados e mensurando-os.

Para Slomski (2003) os equipamentos utilizados na atividade pública muitas vezes não têm a mesma durabilidade daqueles de uma entidade privada, assim, para o cálculo da despesa com depreciação dos equipamentos da GM será considerado vida útil de 05 (cinco) anos, compensando eventual desgaste superior de um equipamento com maior vida útil de outro.

A tabela 4.5 demonstra o cálculo do valor dos equipamentos utilizados pela GM e a despesa com depreciação anual.

Tabela 4.5 – Depreciação dos equipamentos

Equipamentos	Quantidade	Valor	Administrativos	Operacionais
Veículos leves	7	191.000,00	25.000,00	166.000,00
Motocicletas	6	34.000,00		34.000,00
Equipamentos de informática	4	20.000,00	20.000,00	
Móveis e utensílios		12.000,00	12.000,00	
Imobilizações em 2006		113.838,00		113.838,00
Valor total		370.838,00	57.000,00	313.838,00
Taxa de depreciação anual		20%	20%	20%
Valor da depreciação por ano		74.167,60	11.400,00	62.767,60

A GM dispõe de 07 (sete) veículos leves no valor aproximado de R\$ 191.000,00 e 06 (seis) motocicletas no valor aproximado de R\$ 34.000,00, em valores atualizados, conforme a tabela 4.5. Um dos veículos leves foi destacado como sendo administrativo para efeito de cálculo e distribuição da depreciação. Mesmo que não exista em veículo destacado exclusivamente para uso administrativo, na prática as tarefas administrativas demandam este uso.

Também como equipamentos da administração da Guarda foram incluídos 04 (quatro) conjuntos de equipamentos de informática, computadores de mesa, programas e impressoras, no valor aproximado de R\$ 20.000,00. Complementando os itens da administração estão incluídos R\$ 12.000,00 de móveis e utensílios.

Ao montante dos itens listados foram acrescidas as imobilizações realizadas em 2006 no valor de R\$ 113.838,00, correspondentes aos equipamentos para a

central de comunicação de rádio da Guarda, rádios de comunicação móveis, coletes balísticos e outros equipamentos adquiridos em 2006.

Com vida útil estimada em 05 (cinco) anos, o equivalente a uma taxa de 20% ao ano, o valor da despesa com depreciação em 2006 soma R\$ 74.167,60 sendo R\$ 11.400,00 referentes aos equipamentos administrativos e R\$ 62.767,60 aos itens operacionais.

O valor da despesa com depreciação apurada deverá ser acrescentada ao total das despesas correntes da GM em 2006 para cálculo do custo do serviço prestado.

4.3 - A segregação da parcela administrativa dos gastos com pessoal

No sistema orçamentário do Município de São Carlos todos os gastos com a guarda municipal estão agrupados conforme descrito na tabela 4.4. Os gastos com a administração da Guarda não estão separados dos gastos operacionais, incluindo os vencimentos com pessoal no valor de R\$ 2.694.419,04 que correspondem a 72 % do orçamento de 2006. Do mesmo modo, as obrigações patronais somam R\$ 726.129,73, correspondentes a 19,4% do orçamento da Guarda, que somados aos vencimentos com pessoal totalizam 91,4% dos gastos de 2006.

A grande concentração de gastos com mão-de-obra demonstra a importância de uma maior análise neste item e a separação dos gastos decorrentes da atividade operacional, dos oriundos da administração da GM.

Worthington (2000) descreve que similarmente à segregação dos custos com a depreciação dos equipamentos, o mesmo ocorre com a mão-de-obra empregada que pode ser mensurada pela média do salário pago pelo município, acrescido das taxas sobre a mão-de-obra empregada. O autor coloca ser adequado para cálculo e

mensuração dos gastos realizados, separar a mão-de-obra empregada em administrativa e operacional.

Na determinação do custo do serviço de tratamento médico, Zarkin, Dunlap e Homsí (2004), separaram os tipos de serviço prestado por uma amostra de clínicas norte-americanas e alocaram os custos diretos e indiretos com base em estimativas de consumo para cada tipo de serviço. Na projeção do custo do serviço foram alocados os custos com mão-de-obra direta e indireta, os custos com os serviços administrativos consumidos e demais recursos utilizados nos tratamentos. Para mão-de-obra foram estimadas as horas semanais disponíveis para o serviço e aplicadas as taxas de encargos. Mesma base de rateio foi utilizada para aplicar os custos indiretos ligados aos serviços.

Groot e Budding (2004) estudaram recentes reformas institucionais e legais nos municípios holandeses abrangendo diferentes tipos de serviço prestados por estes municípios. Nas reformas foram introduzidos mecanismos orçamentários e contábeis, com análise de variações e alocação de custos. Novo sistema orçamentário foi montado de acordo com áreas políticas, como seguridade social, educação e infra-estrutura.

A nova estrutura montada facilita a identificação de serviços específicos de cada área, como passaportes, educação primária e manutenção de canais, permitindo a identificação dos custos e receitas provenientes de cada um.

Nos municípios holandeses onde existe uma administração mais descentralizada, o gestor público local tem maior responsabilidade em manter o equilíbrio entre os custos e as receitas provenientes de um serviço. Em um município com centralização de decisões onde o gestor responsável pelo serviço

não possui autonomia, o gestor fica dependendo do poder central do município para decisões.

Na Holanda os preços máximos cobrados pelos serviços públicos estão limitados ao valor do custo do serviço. O município pode estipular quanto do custo total será cobrado do usuário e quanto será absorvido pelo município. Assim inúmeros municípios incluem os gastos dos setores de apoio no cálculo do custo do serviço, quando estes setores estiverem de uma forma ou de outra ligados ao serviço prestado.

Muitos municípios holandeses usam sistemas de alocação de custos tradicionais como o método direto, aplicando uma taxa de administração simples de forma a somente cobrir os custos indiretos, e custeio por absorção aplicando os custos indiretos aos departamentos operacionais. Sistemas de alocação de custos mais sofisticados, como o ABC, são raramente aplicados (GROOT E BUDDING, 2004).

Para a alocação dos custos indiretos são utilizadas bases de rateio diversas. Na maioria dos casos são utilizadas bases relativas aos custos com mão-de-obra como horas trabalhadas, número de horas equivalentes e custos com pessoal. Em outros casos são utilizados metros quadrados de área ocupada e custos com materiais diretos empregados. O preço do serviço é então fixado com base nos custos incorridos. Estes mesmos procedimentos para a determinação de custos e preços podem ser aplicados para a Guarda Municipal de São Carlos.

Os integrantes da Guarda Municipal de São Carlos têm sua remuneração básica fixada pelo valor do vencimento padrão estabelecido pela prefeitura. A tabela 4.6 descreve os cargos e o vencimento padrão de cada um conforme instituído na criação da Guarda em 2001.

Tabela 4.6 – Vencimento Padrão - GM

Cargo	Valor do vencimento padrão conf. a Lei 12.895/01	Valor atualizado para 2006
Comandante	2.772,00	3.334,85
Subcomandante	2.135,00	2.568,51
Inspetor	1.113,20	1.339,23
Supervisor	627,00	754,31
Guarda Civil	600,00	721,83

A tabela 4.6 lista os cargos criados pela Lei Municipal n.º 12.895 de 31 de outubro de 2001 que criou a Guarda Municipal e fixou o vencimento padrão para cada cargo criado. Na coluna de valores atualizados o vencimento padrão fixado em 2001 foi atualizado pelos reajustes concedidos pela prefeitura até 2006.

O regime de contratação é o da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), portanto ao vencimento padrão são acrescidas as verbas trabalhistas previstas em lei, como adicional noturno, descanso semanal remunerado e adicional de horas extras. Adicionalmente, conforme o artigo 9º da lei que criou a Guarda Municipal, seus integrantes fazem jus a adicional de periculosidade de 30% sobre o vencimento padrão.

Os demonstrativos de gastos da Guarda Municipal disponibilizados pela prefeitura são referentes a todas as despesas realizadas, diretas e indiretas, não fazendo distinção entre os gastos diretos com a realização dos serviços e os gastos com a administração e coordenação da guarda. Com 91,4% dos gastos sendo proveniente de vencimentos e encargos com a folha de pagamento, o item mão-de-obra mostra-se o mais relevante e, portanto, deve ser a base para a segregação entre os custos de produção e os custos de administração da Guarda Municipal.

A tabela 4.7 demonstra o custo com a mão-de-obra da administração da Guarda Municipal em 2006, separada conforme os cargos ocupados por seus integrantes.

Tabela 4.7 – Custo dos salários da administração, GM - 2006

Cargo	Vencimento padrão	N.º de funcionários	Custo anual
Comandante	3.334,85	1	62.124,92
Subcomandante	2.568,51	1	47.848,77
Inspetor	1.339,23	4	99.794,08
Totais		6	209.767,77

A tabela 4.7 apresenta os cargos ligados à administração da Guarda Municipal e o vencimento padrão de cada um, atualizados para 2006. A coluna N.º de funcionários apresenta o número de funcionários de cada cargo. O custo anual foi calculado com base no vencimento padrão mensal anualizado, acrescido das verbas de periculosidade, 13º e 14º salários e adicional de férias. Calculados desta forma, a parcela administrativa dos gastos com salários atinge o total de R\$ 209.767,77 no ano de 2006.

Assim, a confrontação entre a parcela administrativa dos gastos com salários no valor de R\$ 209.767,77 e o total do item vencimentos com pessoal no valor de R\$ 2.694.419,04, apresenta uma relação entre custos operacional e administrativo a ser usada como base para segregar os demais gastos com a administração da Guarda. Desta forma, a divisão da parcela administrativa dos gastos com salários pelo total do item vencimentos com pessoal resulta em um índice no valor de 0,0779, o que

significa que 7,79% dos gastos com pessoal são administrativos. Esta mesma relação deve ser utilizada para segregar os demais gastos da Guarda.

A tabela 4.8 demonstra a aplicação e cálculo da parcela administrativa incluída nos gastos com Segurança Comunitária da Guarda Municipal em 2006.

Tabela 4.8 – Demais custos administrativos, GM – 2006

Despesas	Gastos com Segurança Comunitária	Parcela Administrativa	Custo da Administração
Obrigações Patronais	726.129,73	0,0779	56.565,51
Material de Consumo	70.873,59	0,0779	5.521,05
Despesas com Locomoção	8.798,77	0,0779	685,42
Serviços de Terceiros	69.062,08	0,0779	5.379,94
Totais	874.864,17		68.151,92

A tabela 4.8 apresenta os gastos por natureza de despesas realizadas pela Guarda Municipal durante o ano de 2006 e a segregação dos gastos administrativos ali incluídos. O gasto com a administração foi calculado pela aplicação do percentual da relação entre custos com pessoal administrativo e o gasto total com pessoal.

A separação dos gastos totais em administrativos e operacionais é necessária para se obter o valor do serviço prestado conforme será apresentado a seguir.

4.4 - Formação do preço do serviço

A formação do preço do serviço envolve inúmeros fatores em sua composição, com destaque para a estrutura de custos e os objetivos pretendidos pela instituição que presta o serviço. A Guarda Municipal de São Carlos presta um

serviço de utilidade pública, limitado pelo orçamento municipal e custeado pela população, portanto com recursos limitados.

O preço do serviço prestado pela Guarda Municipal, pago indiretamente pela população, é então a somatória de todos os gastos realizados. Saber como o orçamento está sendo gasto e ter em mãos informações relevantes, obtidas de forma simples e com custo reduzido, é de grande valia para o gestor público no processo de tomada de decisão.

A Guarda Municipal foi criada para gerir um efetivo operacional de 200 (duzentos) servidores, com estrutura administrativa e de comando coerente com este nível de atividade. É composta atualmente por um efetivo de 93 (noventa e três) guardas operacionais, ou cerca de 46% da força pretendida. O efetivo reduzido obriga a realização de horas adicionais de trabalho remuneradas com adicionais previstos na CLT, encarecendo o serviço realizado.

O efetivo reduzido encarece também o custo da administração quando este é comparado com o gasto operacional. Para um efetivo com o dobro do tamanho atual poucos recursos adicionais seriam gastos com a administração, reduzindo seu percentual em relação ao custo operacional.

A separação dos gastos totais realizados, entre custos com a administração e custos com a operação, traz sensível melhora na qualidade da informação e permite a realização de simulações com variação no nível dos serviços prestados e no número do efetivo operacional. Permite também o controle dos gastos realizados e sua comparação com os gastos em períodos anteriores.

A tabela 4.9 faz a aplicação do modelo sugerido nos gastos da Guarda Municipal em 2006.

Tabela 4.9 – Distribuição dos gastos por programas, GM - 2006

PROGRAMAS / DESPESAS	Administração	Qualificação do Efetivo	Segurança Comunitária	Segurança Escolar	Total
Vencimentos c/ Pessoal	209.767,77		2.484.651,27		2.694.419,04
Obrigações Patronais	56.565,51		669.564,22		726.129,73
Material de Consumo	5.521,05	1.414,75	65.352,54	11.376,07	83.664,41
Desp. com Locomoção	685,42		8.113,35		8.798,77
Serviços de terceiros	5.379,94	43.855,70	63.682,14		112.917,78
Total Desp. Correntes	277.919,69	45.270,45	3.291.363,52	11.376,07	3.625.929,73
Desp. com Depreciação	11.400,00		62.767,60		74.167,60
Somas	289.319,69	45.270,45	3.354.131,12	11.376,07	3.700.097,33
Transferência dos gastos com adm.	(289.319,69)	3.840,07	284.514,64	964,98	-
Gastos Totais	-	49.110,52	3.638.645,76	12.341,05	3.700.097,33

A tabela 4.9 mostra os gastos com a administração da Guarda Municipal e os gastos com os programas de governo que a originaram, no total de R\$ 3.625.929,73. A este custo foram somadas as despesas com depreciação dos veículos e equipamentos no valor de R\$ 74.167,60, totalizando R\$ 3.700.097,33, distribuídos nos 03 (três) programas de governo e na administração. A última parte da tabela 4.9 mostra o gasto com a administração sendo distribuído nos programas de governo em montante proporcional ao gasto realizado em cada programa.

Os gastos com Segurança Comunitária no valor de R\$ 3.638.645,76, responsável por 98% dos gastos de 2006, agrupados conforme a natureza de cada item e segregados entre operacionais e administrativos, demonstra a formação do valor do serviço prestado conforme pode ser observado na tabela 4.10.

Tabela 4.10 – Custo do Serviço Segurança Comunitária, GM - 2006

Custos	R\$ Ano	%
A – Custo da mão-de-obra aplicada		
• Vencimentos com pessoal	2.484.651,27	68,3%
• Obrigações patronais	669.564,22	18,4%
• Despesa com locomoção	8.113,35	0,2%
Total do custo com mão-de-obra	3.162.328,84	86,9%
B – Custo dos materiais aplicados		
• Material de consumo	65.352,54	1,8%
Total do custo com materiais	65.352,54	1,8%
C – Custo dos gastos gerais aplicados		
• Serviços de terceiros	63.682,14	1,8%
• Depreciação	62.767,60	1,7%
Total dos gastos gerais	126.449,74	3,5%
= D – Total dos Custos Operacionais	3.354.131,12	92,2%
+ E – Custos indiretos – Despesas Administrativas	284.514,64	7,8%
= F – Custo independente do valor de venda do serviço (CIP)	3.638.645,76	100,0%

Com os custos agrupados conforme a tabela 4.10, é demonstrado o custo independente do preço de venda do serviço (CIP), base para a formação do valor final do serviço no sistema de custeio por absorção, representado pela expressão:

$$\text{Preço do Serviço} = \text{CIP em R\$ (X)} \frac{1}{1 - (DF + DT + DV + RD)}$$

Onde:

CIP – Custo independente do valor de venda do serviço, em R\$

DF – Percentual correspondente às despesas financeiras do giro

DT – Percentual correspondente às despesas tributárias diretas

DV – Percentual correspondente às despesas diretas de vendas

RD – Percentual correspondente ao resultado desejado

Para os contribuintes municipais o serviço de segurança comunitária prestado pela Guarda Municipal de São Carlos custou R\$ 3.638.645,76 em 2006, conforme

demonstrado na tabela 4.10. Caso estes serviços tivessem sido prestados pela iniciativa privada e vendidos à população, seriam acrescidos das despesas financeiras, tributárias e de vendas, mais o lucro esperado na operação.

Por preço de venda do serviço entende-se o valor que deveria ser cobrado pela empresa ou entidade pública prestadora do serviço no caso deste ser vendido a terceiros. Ou no caso da aquisição de serviços prestados por outras empresas, o modelo pode auxiliar no processo de tomada de decisão entre fazer ou comprar o serviço de terceiros.

Outro fator a ser considerado no custeamento do serviço de segurança comunitária prestado pela Guarda Municipal é a grande participação do valor da mão-de-obra, correspondendo a 86,9% do custo total do serviço. Este assunto, mais precisamente o volume de horas extras empregadas, será abordado detalhadamente a seguir.

4.5 - Preço do serviço substituindo horas extraordinárias

A Guarda Municipal de São Carlos foi criada com estrutura administrativa de comando para operar com efetivo de 200 (duzentos) guardas, porém contou com 93 guardas operacionais em 2006, gerando horas de trabalho adicionais.

A demanda permanente dos serviços da Guarda Municipal é dada pelo atendimento de postos predeterminados em escolas municipais e outros locais públicos, o que consome toda a capacidade de atendimento instalada. Ou seja, o efetivo atual cobre os postos existentes em regimes de turnos, treinamentos, eventuais faltas e afastamentos, com reserva limitada para atendimento a tarefas adicionais. A Guarda Municipal atende também a convocações extraordinárias cobrindo eventos em conjunto com a Polícia Militar, como a Festa do Clima,

Maratona USP, Corrida Unicep e outros eventos públicos que acontecem no município. Estes serviços demandam um volume de horas extras remuneradas com adicionais previstos em lei, encarecendo em no mínimo 50% a hora trabalhada.

Os gastos da Guarda Municipal no item vencimentos com pessoal somaram R\$ 2.694.419,04 em 2006, sendo destacados R\$ 209.767,77 como sendo vencimentos com pessoal da administração da Guarda e R\$ 2.484.651,27 como vencimentos com pessoal operacional, conforme demonstrado na tabela 4.9 apresentada anteriormente. No item vencimentos com pessoal operacional estão incluídas as verbas com salário base, adicional de periculosidade, adicional noturno, descanso semanal remunerado, horas extras, 13º e 14º salários, férias e outros adicionais pagos durante o ano de 2006.

O valor de R\$ 2.484.651,27 de vencimentos com pessoal operacional é, portanto, correspondente a remuneração de 05 (cinco) supervisores e 88 (oitenta e oito) guardas civis durante o ano de 2006 e eventuais verbas pagas a título de indenização e outros gastos que normalmente ocorrem na folha de pagamento e são incluídos no item vencimentos com pessoal. Caso a remuneração do pessoal operacional tivesse ocorrido sem a inclusão de horas extras ficaria em torno de R\$ 1.557.795,26, o que corresponde a 62,7% da remuneração com horas adicionais, conforme é demonstrado na tabela 4.11.

Tabela 4.11 – Custo dos salários operacionais, GM - 2006

Cargo	Vencimento padrão	N.º de funcionários	Custo anual
Supervisor	754,31	5	87.309,10
Guarda Civil	721,83	88	1.470.486,16
Totais		93	1.557.795,26

A tabela 4.11 apresenta os cargos de supervisor e guarda civil com o vencimento padrão de cada um. O custo anual foi calculado com base no vencimento padrão mensal atualizado acrescido das verbas de periculosidade, adicional noturno, 13º e 14º salários e adicional de férias, multiplicado pelo número de ocupantes de cada cargo, obtendo-se o valor de R\$ 1.557.795,26. Assim a diferença entre o valor gasto de R\$ 2.484.651,27 e o valor calculado de R\$ 1.557.795,26 representa adicional gasto durante o ano de 2006 com o pagamento de horas adicionais e eventuais indenizações trabalhistas². Desta forma pode-se mensurar o número de funcionários que deixaram de ser contratados e foram cobertos por horas adicionais conforme demonstrado na tabela 4.12.

Tabela 4.12 – Número de funcionários substituídos por horas extras

Item	R\$ Ano
Vencimentos com pessoal operacional	2.484.651,27
(-) Custo dos salários operacionais	(1.557.795,26)
= Valor estimado das horas extras em 2006	926.856,01
(-) Adicional de 50% sobre o valor da hora normal, incidentes nas horas extras realizadas	(308.952,01)
= Valor das horas extras pagas sem o adicional de 50%	617.904,00
$\text{N.º de funcionários} = \frac{617.904,00}{1.470.486,16} \times 88 = 37$	

A tabela 4.12 mostra o número de funcionários necessários para cobrir as horas extras estimadas em 2006. A mensuração do número de funcionários parte do valor total gasto com vencimentos do pessoal operacional e deduz o valor dos vencimentos normais sem horas adicionais. O valor encontrado de R\$ 926.856,01 corresponde à parcela de horas extras pagas incluindo o adicional de 50%

² Os valores de salários e horas adicionais foram estimados mediante o Vencimento Padrão, pois não estavam disponíveis de forma detalhada nos demonstrativos financeiros.

incidentes sobre o valor da hora normal. Deduzido o adicional de horas extras no valor de R\$ 308.952,01, chega-se a R\$ 617.904,00 correspondente ao valor das horas extras sem o adicional incidente sobre o valor das horas normais. O número de funcionários substituídos por horas extras pode ser obtido pela divisão do valor das horas adicionais de R\$ 617.904,00, pelo custo dos salários operacionais de R\$ 1.470.486,16, multiplicado pelo número de 88 funcionários incluídos no total de salários operacionais, o que corresponde a aproximadamente 37 novos funcionários.

A substituição de horas adicionais pela contratação de novos funcionários, implica no recálculo da remuneração com pessoal operacional para o ano de 2006. Desta forma, com a inclusão de 37 novos guardas civis, o custo com pessoal operacional passa a ser de R\$ 2.176.067,85, para um ano, conforme demonstrado na tabela 4.13.

Tabela 4.13 – Custo dos salários operacionais com contratações adicionais

Cargo	Vencimento padrão	N.º de funcionários	Custo anual
Supervisor	754,31	5	87.309,10
Guarda Civil – existentes	721,83	88	1.470.486,16
Guarda Civil – adicionais	721,83	37	618.272,59
Totais		130	2.176.067,85

A aplicabilidade da gestão de custos na atividade municipal pode ser demonstrada pela aplicação dos novos valores encontrados, na proposta de precificação apresentada anteriormente, gerando informações importantes para a tomada de decisão do gestor municipal, como participação das despesas administrativas no custo do serviço, vencimentos com pessoal, entre outras. Assim, com o valor calculado de R\$ 2.176.067,85 para o item vencimentos com pessoal,

conforme tabela 4.13, o custo do serviço segurança comunitária passa a ser de R\$ 3.246.905,22, conforme mostra a tabela 4.14.

Tabela 4.14 – Programa Segurança Comunitária – Custo Recalculado

Custos	R\$ Ano	%
A – Custo da mão-de-obra aplicada		
• Vencimentos com pessoal	2.176.067,85	67,0%
• Obrigações patronais	586.407,10	18,1%
• Despesa com locomoção	8.113,35	0,2%
Total do custo com mão-de-obra	2.770.588,30	85,3%
B – Custo dos materiais aplicados		
• Material de consumo	65.352,54	2,0%
Total do custo com materiais	65.352,54	2,0%
C – Custo dos gastos gerais aplicados		
• Serviços de terceiros	63.682,14	2,0%
• Depreciação	62.767,60	1,9%
Total dos gastos gerais	126.449,74	3,9%
= D – Total dos Custos Operacionais	2.962.390,58	91,2%
+ E – Custos indiretos – Despesas Administrativas	284.514,64	8,8%
= F – Custo independente do valor de venda do serviço (CIP)	3.246.905,22	100,0%

A tabela 4.14 mostra o custo do programa segurança comunitária recalculado após a substituição das horas extras realizadas em 2006 por 37 novos guardas civis. Para a mensuração deste custo o valor do item vencimento com pessoal foi recalculado conforme mostra a tabela 4.13 e as obrigações patronais foram mantidas proporcionais ao item gastos com pessoal. Os demais itens foram mantidos sem alteração em razão do volume de serviços prestados não sofrer mudanças.

Com a segregação dos custos com a administração, a adição das despesas com depreciação, o cálculo do volume das horas extras e sua substituição por horas

normais, um novo panorama se apresenta. Desta forma abre a possibilidade da obtenção de informações que auxilie o gestor público em suas decisões diárias, como o planejamento do número de servidores, controle de horas extras, gastos com a administração do serviço, entre outras.

Para Machado (2002, p.148) a “escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos”. E complementa informando não existir limitação legal quanto ao uso de qualquer um dos métodos de custeio no setor público, podendo ser usado qualquer um deles.

Neste trabalho foram caracterizados os serviços decorrentes da atividade empresarial e os serviços públicos prestados pelo Estado para, mediante o estudo dos principais sistemas de custeio utilizados na formação do preço de venda de serviços, as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e as peculiaridades da execução orçamentária municipal, apresentar uma proposta de precificação de serviço público capaz de produzir informações úteis ao gestor público na administração municipal.

Trabalhos futuros a este podem trazer contribuições e aperfeiçoamentos ao modelo apresentado, mediante a seleção de programas de governo para custeio individualizado com quantitativos de serviços realizados e a comparação de sua evolução entre diversos períodos. Um passo adicional consistiria no desenvolvimento de novas bases de depreciação para bens públicos e sua incorporação na composição da precificação do serviço, tornando-os mais realistas. Em complemento a este estudo, a aplicação da proposta de modelo apresentada, em outras guardas municipais, serviria de base para a obtenção de um grande número de informações sobre a área de segurança pública a cargo da municipalidade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O questionamento em relação à necessidade de evidenciar as informações orçamentárias que propiciem controles com destaque nos custos incorridos na geração dos serviços públicos municipais prestados à população, de forma a possibilitar a tomada de decisão pelo gestor público, apontados na introdução, diziam respeito à formação do preço do serviço público buscando eficiência nos gastos em cumprimento aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LRF instituiu severas punições ao administrador que descumprir os limites estabelecidos ou que venha a comprometer a gestão das finanças públicas. Os efeitos da LRF levam à necessidade de controles, com destaque nos custos incorridos na geração dos serviços públicos, buscando a otimização na aplicação dos recursos.

A implantação de um modelo gerencial que permita a precificação do serviço via levantamento e apuração dos custos envolvidos é de extrema importância pois propicia melhor uso dos recursos e acuracidade dos gastos.

Em relação à formação do preço do serviço público, dentre os inúmeros serviços municipais prestados à população, a área de segurança pública, mais precisamente a Guarda Municipal de São Carlos, foi a escolhida para o estudo e a sugestão de proposta de modelo para precificação do serviço público.

Os relatórios da execução orçamentária da prefeitura do ano de 2006, relativos à Guarda Municipal, foram os pontos de partida para a análise dos gastos realizados na prestação dos serviços de vigilância e proteção dos bens públicos.

Os relatórios orçamentários municipais informam os gastos separados em despesas correntes e despesas de capital. As despesas correntes são as de

manutenção da instituição, incluindo salários, encargos trabalhistas, materiais e outros gastos de manutenção. As despesas de capital representam os investimentos em bens e instalações permanentes que serão utilizados pela instituição em suas atividades, não representando consumo imediato.

A análise dos relatórios revelou a necessidade de se aplicar um tratamento diferenciado das despesas de capital, já que estas estão incluídas como despesas do exercício em que os gastos são realizados. Os gastos com despesas de capital representam investimentos permanentes e seus benefícios são observados durante vários anos, portanto a despesa de capital deve ser considerada como custo durante o período de vida útil dos bens adquiridos, conforme prática usual na iniciativa privada. Este procedimento traz uniformidade ao custo do serviço prestado, desonerando os períodos com investimentos elevados e trazendo custos mais realistas entre os períodos.

As despesas correntes, por sua vez, mostraram-se concentradas em gastos com pessoal. Cerca de 94% das despesas correntes da Guarda Municipal de São Carlos, no ano de 2006, foram nos itens vencimentos com pessoal e obrigações patronais. Sendo o gasto mais expressivo, as despesas com mão-de-obra indicaram o caminho a ser seguido na análise das despesas correntes.

Tendo em vista as despesas correntes englobarem os gastos com a administração da Guarda Municipal e com a operação propriamente dita, as despesas correntes com mão-de-obra foram separadas de acordo com os cargos e funções de seus integrantes. Os gastos com pessoal decorrentes dos cargos de Comandante, Subcomandante e Inspetor, foram considerados como despesas administrativas. Já os gastos com pessoal decorrentes dos cargos de Supervisor e Guarda Civil, foram considerados como custos da operação.

A segregação da despesa corrente em administrativa e operacional é necessária para a obtenção dos custos ligados diretamente ao serviço prestado, em razão da variação do volume de serviços, dentro de certos limites, não alterar o custo com a administração. Já o custo operacional, principalmente a mão-de-obra, é mais suscetível a variações no volume de serviços prestados. Assim, para cálculo e mensuração do custo do serviço prestado, as despesas correntes referentes a mão-de-obra foram separadas em administrativas e operacionais. Já as demais despesas correntes, cerca de 6% do total, foram distribuídas proporcionalmente aos custos com mão-de-obra.

Na formação do preço do serviço foi utilizado o método de custeio por absorção, com as despesas da administração da Guarda Municipal sendo incorporadas aos programas de governo em valores proporcionais ao gasto realizado em cada um. Dentre os programas de governo, 98% dos gastos da Guarda Municipal foram com o programa Segurança Comunitária, sendo mais de 91% gastos com pessoal.

O programa Segurança Comunitária em 2006 teve então seus custos agrupados por natureza dos gastos. E, após a incorporação da depreciação dos bens e instalações permanentes e a separação dos gastos entre operacionais e administrativos, os custos operacionais responderam por 92,2% do custo total deste programa, sendo 86,9% de mão-de-obra, 1,8% a gastos com materiais e 3,5% com gastos gerais. As despesas administrativas foram responsáveis por 7,8% do gasto total deste programa.

O valor da remuneração do pessoal operacional em calculo efetuado para o ano de 2006, incluindo os benefícios incidentes sobre a hora normal trabalhada, como 13º e 14º salários, periculosidade, adicional de férias e outros, mostrou-se

inferior aos gastos registrados em vencimentos com pessoal. Essa diferença, ou parte dela, indica a existência de horas adicionais realizadas pelos integrantes da Guarda Municipal para cobrir pessoal ainda não incorporado ao efetivo. Criada para operar com efetivo de 200 (duzentos) servidores, a Guarda Municipal trabalhou em 2006 com efetivo de 93 (noventa e três) guardas operacionais, o que explicaria as horas adicionais.

A substituição das horas adicionais por aumento do efetivo, quando aplicadas no modelo de formação do valor do serviço prestado, indicou ser preciso a adição de 37 (trinta e sete) novos guardas civis ao efetivo da Guarda Municipal para cumprir o volume de serviços realizados em 2006. O reflexo desta adição seria uma redução no valor do serviço prestado de R\$ 3.638.645,76 para R\$ 3.246.905,22, representando uma redução de 10,8%, devido à redução do adicional sobre horas extras e dos encargos patronais.

Esta simulação com os custos de mão-de-obra demonstra a utilidade da proposta de modelo de formação do valor de serviços públicos apresentada e a importância dos conceitos de apuração de custos incorporados ao modelo listados abaixo:

- Tratamento diferenciado entre as despesas correntes e as despesas de capital no que se refere ao período de reconhecimento do custo incorrido;
- Controle e apropriação da despesa com depreciação ao longo da vida útil das obras, instalações e materiais permanentes;
- Separação e controle das despesas correntes em administrativas e operacionais;

- Distribuição das despesas administrativas e controle dos custos operacionais agrupados de forma a se obter o custo independente do valor de venda do serviço.

Em razão das características da contabilidade municipal, do tipo de serviço prestado pela Guarda Municipal e das informações disponíveis e capturadas pelos diversos setores da prefeitura, o custeio por absorção se mostrou adequado para o desenvolvimento da proposta de modelo de formação do valor de serviços públicos apresentada.

No desenvolvimento da pesquisa foi possível constatar a utilidade da implantação de um modelo de precificação de serviço, com base em sistema de custeio apropriado, adequado às peculiaridades das Guardas Municipais, para a produção de informações gerenciais que levem à eficácia e a uma gestão eficiente. Tratando-se de um estudo inicial em instituições desta natureza, novos aperfeiçoamentos deverão ser incorporados ao modelo, tais como: quantitativo de horas realizadas em diversos períodos, seleção de programas para custeio individualizado, novas bases de depreciação, entre outros.

Um passo adicional consistiria em estudos complementares no detalhamento sobre a aplicação do modelo baseado em custos incorridos e em sua aplicação em outras Guardas Municipais, propiciando aprimoramento na gestão de custos e uma visão global dos montantes envolvidos na segurança pública dos municípios, via Guardas Municipais.

A não utilização da precificação de serviço conforme demonstrado no modelo proposto pode levar o gestor público a tomar decisões baseadas em informações incompletas, gerando custos adicionais aos contribuintes e contribuindo para o desequilíbrio das finanças públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. Novos Métodos após a LC n.º 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

AFONSO, Roberto A. Elias. **Modernização da Gestão: Uma introdução à Contabilidade Pública de Custos**. INFORME-SF, n.18, ago. 2000. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_18.pdf. Acesso em: 25 out. 2005.

ATHAR, Raimundo Aben. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

BAXENDALE, S. J.; RAJU, P. S.; GUPTA, M. **The selection of actionable cost objects for an activity-based costing system**. Management Accounting Quarterly, v. 7, n. 3, p.9-14, spring 2006. Disponível em: <http://find.galegroup.com>.

BERMAN, Barry. **Applying yield management pricing to your service business**. Zarb School of Business, Hofstra University, Hempstead, USA. Business Horizons, n.48, p.169-179, 2005. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/bushor>.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.

BERTÓ, J.B.; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão**. Tradução Antônio Dimário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Conselho Federal de Contabilidade. 5. ed. Brasília: CFC, 2003.

CAMPELLO, Carlos Alberto G. Barreto. **Eficiência Municipal: um estudo no Estado de São Paulo**. Tese de Doutorado – FEA/USP. São Paulo, 2003.

CARDINAELS, E.; ROODHOOFT, F.; WARLOP, L. **The value of activity-based costing in competitive pricing decisions.** Journal of Management Accounting Research, n. 16, p.133-148, 2004. Disponível em: <http://proquest.umi.com>.

CATASÚS, B.; GRÖNLUND, A. **More peace for less money: measurement and accountability in the swedish armed forces.** Financial Accountability & Management, v. 21, n. 4, p.467-484, nov. 2005. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/>.

CATELLI, Armando et al. **Gestão Econômica de Organizações Governamentais.** In Anais do VII Congresso do Instituto Internacional de Custos e II Congresso da Associação Espanhola de Contabilidade Diretiva – León, Espanha – jul. 2001. Disponível em: http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp. Acesso em: 16 nov. 2005.

CHING, H.Y.; MARQUES, F.; PRADO, L. **Contabilidade & Finanças** para não especialistas. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CLINTON, B. D.; VANDERMERWE, A. **Management accounting – approaches, techniques and management processes.** Cost Management, v. 20, n. 3, p.14-22, may/jun 2006. Disponível em: <http://proquest.umi.com>.

COGAN, Samuel. Custos e preços: formação e análise. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

COKINS, G.; HICKS, D. **Where does ABC fit amongst the clutter of managerial accounting?** Cost Management, v. 21, n. 2, p.21-28, mar/apr 2007.

COLLIER, Paul M. **Costing police services: The politicization of accounting.** Critical Perspectives on Accounting. Aston Business School, Aston University, Birmingham. Article in press, accepted 10 feb. 2004. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/cpa>.

COOPER, David J. **Barometric price leadership.** International Journal of Industrial Organization, n. 15, p.301-325, 1996. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/>.

CORRÊA, Ronaldo Costa. **Custos em empresas prestadoras de serviços de informática:** aplicação do ABC. Dissertação de mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

DELLER, S. C.; MARCOUILLER, D. W.; GREEN, G. P. **Recreational housing and local government finance**. Annals of Tourism Research, v. 24, n. 3, p.687-705, 1997. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate>.

DRUCKER, Peter. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

DUCHESSI, Peter. **A methodology for determining a hospital's expected costs for changes in patient load and service mix**. School of Business, State University of New York. Management Science, Vol. 33, n. 1, p.73-85, jan. 1987.

ELLIS-NEWMAN, J.; ROBINSON, P. **The cost of library services: activity-based costing in an australian academic library**. The Journal of Academic Librarianship, p.373-379, sep. 1998. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/journal>.

ELLRAM, L. M. **Supply management's involvement in the target costing process**. European Journal of Purchasing & Supply Management, n. 8, p.235-244, 2002. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/ejpursupmgt>.

FREIXO, Osvaldo Magno. **Incorporação da gestão dos custos do ciclo de vida ao processo de desenvolvimento do produto da EMBRAER**. Tese de Doutorado – Universidade Federal de São Carlos, 2004.

GARRISON, R.H.; NOREEN, E.W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os Gastos dos Municípios Brasileiros**. Dissertação de mestrado – FEA/USP. São Paulo, 2005.

GONZÁLES, Patricia Gonzáles. **Custeio Baseado em Atributos: uma alternativa para a tomada de decisões**. Revista de Contabilidade, Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo, n.19, p.30-44, mar. 2002.

GRECO, Susan. **Are Your Prices Right?** Inc. Jan 1997. Disponível em: <http://www.pf.inc.com/magazine/19970101/1155.html>. Acesso em: 29 ago. 2004.

GROOT, T.; BUDDING, T. **The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in dutch municipalities.** Financial Accountability & Management, v. 20, n. 4, p.421-443, nov. 2004. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/>.

HOLANDA, Aurélio B. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa.** 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J.C. **Curso de Contabilidade para não contadores.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSEN, A. et. al. **Governance structures and contracting out municipal auditing in Finland and Norway.** Financial Accountability & Management, v. 20, n. 4, p.445-477, nov. 2004. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/>.

JOHNSTONE, David. **Public sector outsourcing as exchange option.** ABACUS, v. 38, n. 2, p.153-176, 2002.

KAPLAN, R.S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho,** administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

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

_____. **Balancos Públicos.** Teoria e Prática. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. Tradução Ailton Bonfim Brandão. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

KOTLER, P.; HAYES, T.; BLOOM, P.N. **Marketing de serviços profissionais.** Estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros. Tradução Eduardo Lasserre. 2. ed. São Paulo: Manole, 2002.

KULMALA, H. I., et. al. **Unit cost behaviour in public sector outsourcing.** International Journal of Public Sector Management, v. 19, n. 2, p.130-149, 2006. Disponível em: <http://www.emeraldinsight.com>.

LAPSLEY, Irvine. **Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?** Financial Accountability & Management, n. 15, p.201-207, nov. 1999. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/action>.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos** – Contém o Custeio ABC. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Emanuel Marcos. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social**. Dissertação de mestrado – FEA/USP. São Paulo, 2003.

LYRA, Ricardo Luiz de. **Uma contribuição a mensuração do resultado econômico da decisão de investimento em qualidade em empresas contábeis: uma abordagem da gestão econômica**. Dissertação de mestrado – FEA/USP. São Paulo, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese de Doutorado – FEA/USP. São Paulo, 2002.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida et al. **A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na tomada de decisão pelos gestores públicos municipais**. Contabilidade vista & revista (UFMG), Belo Horizonte, v. 16, n. 3, p. 9-26, dez. 2005.

MARION, J.C. **Contabilidade Empresarial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, L.V.; RIBEIRO, K.C.S.; ROGERS, P. **Operações Financeiras Públicas Sob a Ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal: Estudo de Caso da Prefeitura Municipal de Uberlândia – MG**. In: XII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2005. Florianópolis. Disponível em: <<http://www.pablo.prof.ufu.br/artigos/cbc4.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** – Inclui o ABC. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUAD, L.G.A.; PAMPLONA, E.O. **O custeio ABC em empresas de serviços:** características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo. Disponível em: <http://www.iem.efei.br/edson/download/artguilacongbra02.pdf>.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial** – Um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PEACOCK, E.; TANNIRU, M. **Activity-based justification of IT investments**. Information & Management, n. 42, p.415-424, 2005. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/dsw>.

PEREIRA, Elias et al. **Fundamentos da Contabilidade**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARARAQUARA. Disponível em :<http://araraquara.sp.gov.br>. Acesso em: 20 abr. 2007.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO CARLOS. Disponível em :<http://saocarlos.sp.gov.br>. Acesso em: 13 dez. 2006.

RODRIGUES, Luciano Neres. **A receita corrente líquida efetiva:** considerações sobre o planejamento público municipal. Revista de Contabilidade, Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo, n.31, p.06-14, fev. 2005.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed., São Paulo: Atlas 1995.

SANTOS, E.J.; ROGERS, P.; LEMES, S. **Precificação em Empresas Comerciais:** um estudo de caso aplicando o custeio variável através do método de Monte Carlo. In CONSEJO LATINOAMERICADO DE ESCUELAS DE ADMINISTRACION (CLADEA), 2004, Puerto Plata, 2004. Disponível em <http://www.pablo.prof.ufu.br/artigos/cladea3.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2005.

SÃO PAULO.GOV. **Metodologia para Obtenção de Custos Governamentais.** <http://www.relogiodaeconomia.sp.gov.br/metodologiageral.htm>. Acesso em: 25 out. 2005.

SCHIELE, Joseph J. **Meaningful involvement of municipal purchasing departments in the procurement of consulting services: case studies from Ontario, Canada.** Journal of Purchasing & Supply Management, article in press, accepted apr. 2005. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/pursup>.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental.** Um Enfoque Administrativo. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

SIMKOVICH, Boris. **The sophisticated pricing of services.** S.I., p. 7-12, 1998. Disponível em :
<<http://www.marketingmix.de/Internetdatabase/publication.nsf/0/449...>>. Acesso em: 19 abr. 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

SOUSA, Adail José de. **Método de custeio ABC no setor público: um estudo de sua aplicabilidade nas unidades de ensino fundamental.** Dissertação de mestrado – FEA/USP. São Paulo, 2003.

SOUZA, Antonio Arthur de, et al. **Um sistema inteligente para apoiar as decisões de preços em empresas de manufatura e de serviços.** Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/sti/publicacoes/cefetpr/artigo3-marcionoveli.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2005.

VAN HELDEN, G. J. **Is financial stress an incentive for the adoption of businesslike planning and control in local government? A comparative study of eight dutch municipalities.** Financial Accountability & Management, v. 16, n. 1, p.83-100, feb. 2000. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/>.

VERCIO, A.; BAYLISS, A.; THOMPSON, L.L. **Fourteen types of idle capacity.** Cost Management, v.19, n. 4, p.35-39, jul/ago 2005.

WALLER, W. S.; SHAPIRO, B.; SEVCIK, G. **Do cost-based pricing biases persist in laboratory markets?** Accounting Organizations and Society, v. 24, n. 8, p.717-739, 1999. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/aos>.

WANDER, Luiz (Coord.). **LRF fácil: guia contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal:** para aplicação nos municípios. 5. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. I-IV, 2003.

WILLIAMS, Beverley. **Are your prices right?** Here's how to find out. Homeoffice, mar. 2001. Disponível em: <http://www.entrepreneur.com/article>.

WORTHINGTON, A. C. **Cost efficiency in australian local government: a comparative analysis of mathematical programming and econometric approaches.** Financial Accountability & Management, v. 16, n. 3, p.201-223, aug. 2000. Disponível em: <http://www.blackwell-synergy.com/>.

YARD, Stefan. **Costing fixed assets in Swedish municipalities:** Effects of changing calculation methods. Department of Business Administration, School of Economics and Management, Lund University, Lund, Sweden. Int. J. Production Economics, n.87, p.1-15, 2004. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/dsw>.

ZARKIN, G. A.; DUNLAP, L. J.; HOMSI, G. **The substance abuse services cost analysis program (SASCAP): a new method for estimating drug treatment services costs.** Evaluation and Program Planning, n. 27, p.35-43, 2004. Disponível em: <http://www.elsevier.com/locate/evalprogplan>.

ANEXO A – Funções e Subfunções de Governo

PORTARIA N. 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999
(Publicada no D.O.U. de 15.04.99)

Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

o MINISTRO DE ESTADO DO ORÇAMENTO E GESTÃO, no uso de suas atribuições, observado o art. 113 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, combinado com o art. 14, inciso XV, alínea "a", da Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória no 1.799-3, de 18 de março de 1999, resolve:

Art. 1º As funções a que se refere o art. 2º, inciso I, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, discriminadas no Anexo 5 da mesma Lei, e alterações posteriores, passam a ser as constantes do Anexo que acompanha esta Portaria.

§ 1º Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

§ 2º A função "Encargos Especiais" engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

§ 3º A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

§ 4º As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas, na forma do Anexo a esta Portaria.

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da

ação de governo;

d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Art. 3º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações desta Portaria.

Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Parágrafo único. No caso da função "Encargos Especiais", os programas corresponderão a um código vazio, do tipo "0000" .

Art. 5º A dotação global denominada "Reserva de Contingência", permitida para a União no art.91 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada por código definido pelos diversos níveis de governo.

Art. 6º O disposto nesta Portaria se aplica aos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal para o exercício financeiro de 2000 e seguintes, e aos Municípios a partir do exercício financeiro de 2002, revogando-se a Portaria n. 117, de 12 de novembro de 1998, do ex-ministro do Planejamento e Orçamento, e demais disposições em contrário.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

PEDRO PARENTE

ANEXO

FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO

FUNÇÕES

SUBFUNÇÕES

01 - Legislativa

031 - Ação Legislativa

032 - Controle Externo

02 - Judiciária

061 - Ação Judiciária

062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário

03 - Essencial à Justiça

- 091 - Defesa da Ordem Jurídica
- 092 - Representação Judicial e Extrajudicial

04 - Administração

- 121 - Planejamento e Orçamento
- 122 - Administração Geral
- 123 - Administração Financeira
- 124 - Controle Interno
- 125 - Normatização e Fiscalização
- 126 - Tecnologia da Informação
- 127 - Ordenamento Territorial
- 128 - Formação de Recursos Humanos
- 129 - Administração de Receitas
- 130 - Administração de Concessões
- 131 - Comunicação Social

05 - Defesa Nacional

- 151 - Defesa Aérea
- 152 - Defesa Naval
- 153 - Defesa Terrestre

06 - Segurança Pública

- 181 - Policiamento
- 182 - Defesa Civil
- 183 - Informação e Inteligência

07 - Relações Exteriores

- 211 - Relações Diplomáticas
- 212 - Cooperação Internacional

08 - Assistência Social

- 241 - Assistência ao Idoso
- 242 - Assistência ao Portador de Deficiência
- 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente
- 244 - Assistência Comunitária

09 - Previdência Social

- 271 - Previdência Básica
- 272 - Previdência do Regime Estatutário
- 273 - Previdência Complementar
- 274 - Previdência Especial

10 - Saúde

- 301 - Atenção Básica
- 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial
- 303 - Suporte Profilático e Terapêutico
- 304 - Vigilância Sanitária
- 305 - Vigilância Epidemiológica

306 - Alimentação e Nutrição

11 - Trabalho

331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador

332 - Relações de Trabalho

333 - Empregabilidade

334 - Fomento ao Trabalho

12 - Educação

361 - Ensino Fundamental

362 - Ensino Médio

363 - Ensino Profissional

364 - Ensino Superior

365 - Educação Infantil

366 - Educação de Jovens e Adultos

367 - Educação Especial

13 - Cultura

391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico

392 - Difusão Cultural

14 - Direitos da Cidadania

421 - Custódia e Reintegração Social

422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos

423 - Assistência aos Povos Indígenas

15 - Urbanismo

451 - Infra-Estrutura Urbana

452 - Serviços Urbanos

453 - Transportes Coletivos Urbanos

16 - Habitação

481 - Habitação Rural

482 - Habitação Urbana

17 - Saneamento

511 - Saneamento Básico Rural

512 - Saneamento Básico Urbano

18 - Gestão Ambiental

541 - Preservação e Conservação Ambiental

542 - Controle Ambiental

543 - Recuperação de Áreas Degradadas

544 - Recursos Hídricos

545 - Meteorologia

19 - Ciência e Tecnologia

571 - Desenvolvimento Científico

572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia

573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico

20 - Agricultura

- 601 - Promoção da Produção Vegetal
- 602 - Promoção da Produção Animal
- 603 - Defesa Sanitária Vegetal
- 604 - Defesa Sanitária Animal
- 605 - Abastecimento
- 606 - Extensão Rural
- 607 - Irrigação

21 - Organização Agrária

- 631 - Reforma Agrária
- 632 - Colonização

22 - Indústria

- 661 - Promoção Industrial
- 662 - Produção Industrial
- 663 - Mineração
- 664 - Propriedade Industrial
- 665 - Normalização e Qualidade

23 - Comércio e Serviços

- 691 - Promoção Comercial
- 692 - Comercialização
- 693 - Comércio Exterior
- 694 - Serviços Financeiros
- 695 - Turismo

24 - Comunicações

- 721 - Comunicações Postais
- 722 - Telecomunicações

25 - Energia

- 751 - Conservação de Energia
- 752 - Energia Elétrica
- 753 - Petróleo
- 754 - Álcool

26 - Transporte

- 781 - Transporte Aéreo
- 782 - Transporte Rodoviário
- 783 - Transporte Ferroviário
- 784 - Transporte Hidroviário
- 785 - Transportes Especiais

27 - Desporto e Lazer

- 811 - Desporto de Rendimento
- 812 - Desporto Comunitário
- 813 - Lazer

28 - Encargos Especiais

- 841 - Refinanciamento da Dívida Interna

- 842 - Refinanciamento da Dívida Externa
- 843 - Serviço da Dívida Interna
- 844 - Serviço da Dívida Externa
- 845 - Transferências
- 846 - Outros Encargos Especiais

**ANEXO B – GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESAS CLASSIFICADOS POR
ELEMENTOS CONFORME PORTARIA INTERMINISTERIAL
STN/SOF 163/00.**

- 01 - Aposentadorias e Reformas
- 03 - Pensões
- 04 - Contratação por Tempo Determinado
- 05 - Outros Benefícios Previdenciários
- 06 - Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso
- 07 - Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
- 08 - Outros Benefícios Assistenciais
- 09 - Salário-Família
- 11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
- 12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
- 13 - Obrigações Patronais
- 14 - Diárias - Civil
- 15 - Diárias - Militar - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
- 17 - Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
- 18 - Auxílio Financeiro a Estudantes
- 19 - Auxílio-Fardamento
- 20 - Auxílio Financeiro a Pesquisadores
- 21 - Juros sobre a Dívida por Contrato
- 22 - Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
- 23 - Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
- 24 - Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
- 25 - Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
- 26 - Obrigações decorrentes de Política Monetária

- 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
- 28 - Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
- 30 - Material de Consumo
- 31 - Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
- 32 - Material de Distribuição Gratuita
- 33 - Passagens e Despesas com Locomoção
- 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização
- 35 - Serviços de Consultoria
- 36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
- 37 - Locação de Mão-de-Obra
- 38 - Arrendamento Mercantil
- 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
- 41 - Contribuições
- 42 - Auxílios
- 43 - Subvenções Sociais
- 45 - Equalização de Preços e Taxas
- 46 - Auxílio-Alimentação
- 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas
- 48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
- 49 - Auxílio- Transporte
- 51 - Obras e Instalações
- 52 - Equipamentos e Material Permanente
- 61 - Aquisição de Imóveis
- 62 - Aquisição de Produtos para Revenda
- 63 - Aquisição de Títulos de Crédito

- 64 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
- 65 - Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
- 66 - Concessão de Empréstimos e Financiamentos
- 67 - Depósitos Compulsórios
- 71 - Principal da Dívida Contratual Resgatado
- 72 - Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
- 73 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
- 74 - Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
- 75 - Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita
- 76 - Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
- 77 - Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
- 81 - Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
- 91 - Sentenças Judiciais
- 92 - Despesas de Exercícios Anteriores
- 93 - Indenizações e Restituições
- 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 - A Classificar

Fonte: Andrade (2002)

**ANEXO C – TABELA PARA COBRANÇA DE PREÇO PÚBLICO
PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO CARLOS - SP**

DECRETO N. 190,
DE 29 DE DEZEMBRO DE 1998

ALTERA A PARTIR DE 1º/01/99 OS PREÇOS PELA
UTILIZAÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E ATIVIDADES
MUNICIPAIS.

JOÃO OTÁVIO DAGNONE DE MELO, Prefeito Municipal de São Carlos, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o que consta do processo administrativo protocolado sob o nº 19.439/98.

D E C R E T A :

ARTIGO 1º - Fica alterado a partir de 1º de janeiro de 1999 os preços pela utilização de bens, serviços e atividades municipais conforme constante nos Anexos 01 e 02.

ARTIGO 2º - Este Decreto entre em vigor na data de sua publicação, ficando consequentemente revogado o Decreto nº 097/97.
São Carlos, 29 de dezembro de 1998.

JOÃO OTÁVIO DAGNONE DE MELO
Prefeito Municipal

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO CARLOS
ESTADO DE SÃO PAULO

Decreto nº 190
De 29 de dezembro de 1998

ANEXO 1

TABELA PARA COBRANÇA DE PREÇO PÚBLICO

<u>1 – EXPEDIENTE E EMOLUMENTOS</u>	<u>R\$</u>
1.1 – Expediente e emolumentos em geral	5,00
1.2 – Revisão de impostos e taxas	15,00
1.3 – Certidões negativas, positivas de impostos e taxas	10,00
Por processo eletrônico	5,00
1.4 – Desmembramento por parte fracionada	20,00
1.5 – Segunda via de impostos e taxas	5,00
1.6 – Atestado de qualquer natureza	20,00
1.7 – Buscas em geral de 01 a 05 anos	1,00
de 05 a 10 anos	2,00
de 10 a 20 anos	3,00
de 20 a 30 anos	5,00
acima de 30 anos	6,00
1.8 – Raza além da narrativa por linha datilografada	0,50
1.9 – Transferência e averbação de lançamento	15,00
1.10 – Desentranhamento ou restituição além da busca	1,00
1.11 – Rebaixamento de guia por metro linear	1,50
1.12 – Aprovação de loteamento – por metro quadrado	0,05
1.13 – Aprovação de planta – por metro quadrado	0,25
 <u>2 – SERVIÇOS DIVERSOS</u>	
2.1 – Alinhamento por metro linear	5,00
2.2 – Exames e vistorias diversas, incluindo demolição	120,00
2.3 – Vistorias teatros, cinemas, clubes, boliches e circos	120,00
2.4 – Certificado de habite-se – por metro quadrado	0,10
2.5 – Andaime, tapume – por metro quadrado	0,75
2.6 – Remoção de entulho – por metro cúbico	30,00
2.7 – Venda de cópia de planta da cidade e município	
a) escala de 1:10.000	6,50
b) escala de 1:50.000	6,50
c) fornecido por disquete	15,00

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO CARLOS
ESTADO DE SÃO PAULO

Decreto nº 190
De 29 de dezembro de 1998

ANEXO 2

<u>3 – CEMITÉRIO</u>	<u>R\$</u>
3.1 – Sepulturas	
medidas 5 anos perpétua p/compra antecipada	
2,00 x 0,80 100,00 200,00 300,00	
1,40 x 0,70 60,00 120,00 180,00	
3.2 – Sepultamentos e aberturas de valas	
a) adultos – quadra reservada sepultamento 20,00	
abertura de valas 20,00	
1ª ordem, sepultamento 15,00	
abertura de valas 15,00	
b) menores – quadra reservada sepultamento 20,00	
abertura de valas 20,00	
1ª ordem, sepultamento 15,00	
abertura de valas 15,00	
3.3 – Exumação de ossos 25,00	
3.4 – Inumação de ossos (mesmo efetuado com novo sepultamento) 25,00	
3.5 – Construção de túmulo – mármore, granito, azulejo ou cerâmica 10,00	
3.6 – Uso do Velório Municipal – por velório, por dia 20,00	
<u>4 – LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS</u>	
Correspondente a locação do equipamento, operador, Combustível e demais insumos	
4.1 – Rolo compactador (20ton.) (a hora) 20,00	
4.2 – Motoniveladora (pot. 125cv) (a hora) 40,00	
4.3 – Pá carregadeira (retro) (a hora) 30,00	
4.4 – Caminhão basc/carroceira (a hora) 25,00	
4.5 – Pá carregadeira – pneu (950) 30,00	
4.6 – Trator esteira por hora 35,00	
(acrescido de R\$ 110,00 ref. ao transporte)	
<u>5 – MATERIAL DESTINADO AO ATERRO SANITÁRIO</u>	
5.1 – Descarga de lixo no Aterro Sanitário por tonelada 33,00	