

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS EM SANEAMENTO
BÁSICO: UM ESTUDO DE EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

Autores

Eolo Marques Pagnani

Doutor em Ciências Econômicas
Professor Titular da UNICAMP-I. E. - São Paulo – Brasil.
(membro associado da A.B.C.)

Roberto de Oliveira Junior

M.S. em Ciências Contábeis
Professor da Faculdade Santa Lucia – Mogi Mirim - Brasil.

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS EM SANEAMENTO BÁSICO: UM
ESTUDO DE EMPRESA PÚBLICA MUNICIPAL**

Tipificación: Comunicaciones de experiencias profesionales

RESUMEN

O presente trabalho busca contribuir para a gestão de custos em organizações públicas e, mais especificamente, em denominadas de autarquias municipais de saneamento básico. Para tanto, foi necessário apresentar os conceitos relacionados a estas organizações, por meio de um breve histórico do setor e das autarquias de saneamento básico no Brasil, e sua evolução dentro do marco institucional e regulatório vigente. Complementar e sinteticamente, buscou-se apresentar as principais e complexas características de uma organização típica, dedicada à geração de produto (água tratada) e ampla gama de serviços, com alto valor social agregado, como devem ser definidos os serviços de saneamento básico. Após o tratamento desse referencial, o artigo se dedica à apresentação de casos múltiplos de gestão de custos e apreçamento de serviços, integrantes de diferentes áreas de negócios, com que uma organização caso, autarquia municipal de saneamento básico, atua. Com base na análise da estrutura e principais operações dessa organização, foram selecionados casos de aplicação de diferentes métodos e sistemas de custeio: custeio variável nos serviços de reparo de tubulação rompida; custeio por absorção no abastecimento de água e custeio por atividade nos serviços da contabilidade e controladoria. Como conclusões, são destacadas: a necessidade de integração de sistemas de informações do Orçamento e Contábeis, a adoção de uma Gestão Estratégica nos Custos, comportando diferentes sistemas, imprescindíveis para fundamentar políticas e estratégias de gestão voltadas para a maior qualidade e eficiência nos serviços e produtos, nessas complexas organizações.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Saneamento Básico. Custos em Organizações Públicas. Métodos de Custeio.

1. Introdução

O saneamento básico e mais especificamente o abastecimento de água e o esgotamento sanitário deve ser tratado como fator primordial para a efetivação das políticas públicas de infra-estrutura urbana, saúde e ambiente. O tratamento da água e dos esgotos tornou-se elemento essencial à vida, em especial na urbe contemporânea, seja por torná-la acessível aos agentes usuários ou como é reciclada e tratada (esgoto), com reflexos diretos nos níveis de saúde pública, da preservação ambiental, de forma mais ampla como elemento essencial no planejamento e reordenação do crescimento urbano. A implantação e manutenção de sistemas de tratamento de água, e de esgotos, exigem dos governantes atitudes efetivas, eficazes e mais econômicas na busca da universalidade do saneamento básico.

As autarquias municipais de saneamento básico, dentre os entes públicos que assumem essa função, no contexto brasileiro (a maioria das entidades são constituídas de agentes estaduais), têm papel importante no atendimento das comunas, e sua administração se torna complexa e de alta responsabilidade, considerando-se o ciclo captação, tratamento, distribuição, esgotamento, captação do esgotamento, reciclagem, descarte e aproveitamento de resíduos, do uso da água. Tais responsabilidades só recentemente se encontram definidas e regulamentadas por dispositivos constitucionais, dentre os quais a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o projeto de Lei 219 (PLS), que passam a definir a titularidade entre municípios e estados no que dizem respeito ao Saneamento Básico. Este é um breve quadro dos fatores subjacentes à necessidade de aprimoramento da Gestão dos entes públicos dedicados ao saneamento básico, e em especial das autarquias municipais.

A gestão de custos passa a ser um vetor fundamental para essas organizações, uma vez que:

- Atende às necessidades de transparência no controle dos gastos no orçamento público.
- Deve permitir a avaliação do desempenho fiscal (receitas) e orçamentário (gastos correntes e dos investimentos).
- Fundamentar a elaboração e análise de Projetos de Investimentos, fundamentalmente complementares, junto a Fundos Internacionais e Nacionais dedicados ao fomento na área de saneamento básico e de saúde.
- Contemplar elementos de controle e aprimoramento quantitativo e qualitativo dos produtos e serviços finais e, acima de tudo de atendimento eficiente das demandas da comunidade, sob sua área de atuação.
- Estabelecer bases fundamentais para as Políticas Públicas e processo decisório na eleição das prioridades de uma gestão pública.
- Integrar sistemas para planejamento, acompanhamento e avaliação da eficiência e eficácia operacional da organização.

O presente artigo sintetiza algumas análises contidas em estudo de caráter exploratório de maior amplitude já desenvolvido, focando evidenciar o estado da gestão de custos (pontos fortes e fracos) em primeiro lugar, e complementarmente demonstrar, diante das características operacionais complexas de uma organização caso, a necessidade da abordagem estratégica nos sistemas de gestão de custos, que atendam aos objetivos acima citados. A organização caso se constitui por uma autarquia municipal de saneamento básico do Estado de São Paulo, Brasil.

2. Gestão de Custos em Organizações Públicas

O tratamento de custos em organizações públicas exige finalidade mais ampla, do que nas empresas privadas, por exigir uma aplicabilidade e efetividade mais ampla das entidades governamentais, conforme demonstrado anteriormente.

Custos em organizações públicas é uma obrigação incluída na legislação brasileira das finanças públicas (Machado: 2005) ao tratar do controle de custos direcionado aos órgãos públicos, mais especificamente a serviços industriais, pela Lei Federal nº. 4.320 de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes da Federação. Essa Lei em seu artigo 85 prevê:

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

O mesmo autor (p. 22-23) afirma ainda que a especificidade do artigo tem um objetivo, quando declina que:

No caso, os principais serviços industriais aqui mencionados são os de fornecimentos de água, coleta e tratamento de esgotos, geração e distribuição de energia, dos quais, conforme modelo decisório torna necessário conhecer os custos para se determinar o preço, tarifas ou taxas.

A mesma Lei, em seu artigo 99, define que “Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”, decorrendo que os órgãos públicos devem manter além dos sistemas previstos, orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, um sistema de custo industrial, quando as atividades do órgão, assim necessitassem. (MACHADO, 2005).

Machado Jr. e Reis (2003, p. 210), enfatiza ainda mais essa necessidade:

A determinação de custos, especialmente no serviço público, não tem sido encarada com a objetividade que seria de desejar e os processos utilizados parecem ainda precários e complicados. É evidente, por exemplo, que um serviço de água e esgoto, operando à base de preços do mercado, para manter a eficiência ao longo do tempo, deverá possuir esquema que lhe permita saber quanto estão custando os produtos que oferece a população. De outro modo, sua situação financeira em breve não suportará os encargos e os serviços passarão a ser precários.

A par da obrigatoriedade de regulamentação ao agente público, considerem-se as mudanças no cenário político econômico e social ocorrido nas últimas duas décadas, onde o Estado passou a operar sob uma plataforma de gestão baseada na eficiência, eficácia e efetividade, que o integrem a fontes de recursos para investimentos, existentes em órgãos internacionais para amenizar suas disparidades regionais e sociais. Sob o ponto de vista da eficácia interna por meio das suas instituições utilize as melhores práticas de gestão, com déficits operacionais crônicos, causa primária de uma economia

(e a sociedade) refém da inflação e, falta de investimentos prioritários para o seu desenvolvimento auto-sustentado.

Silva e Pereira (2003, p. 6) adicionam que as vantagens da aplicação da gestão de custos em organizações públicas serão constatadas:

Ao se verificar que a implantação de um sistema de custeamento dotará o poder público de um diferencial estratégico para o planejamento de gastos e programas estatais. Isto pode instrumentalizar e possibilitar aos gestores públicos utilizar deste recurso contábil para proporcionar barateamento da 'máquina' pública, dando transparência e eficiência aos gastos de recursos públicos entre outros.

No que se refere à "transparência da gestão pública", significa permitindo que os forma de controle dos gastos públicos, além da melhor avaliação de suas ações, por meio da participação representativa e popular, sejam escolhidas as melhores alternativas, dentre as políticas públicas disponíveis. (MELLO e SLOMSKI, 2005).

Afonso (2000, p. 2) identifica ainda dois elementos para delinear um sistema de custos na Administração Pública:

- a) O plano de contas, capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado;
- b) A determinação da unidade de custo, para resolver o problema referente à unidade em que o custo do serviço deve ser demonstrado.

Além desses requisitos existe a necessidade de integração do sistema de informação de custo aos sistemas de contabilidade e de orçamentos, segundo Machado (2005). Enfatiza ainda a necessidade de adaptar conceitos de despesa no orçamento público ao que deve ser custo, pois todos os desembolsos são despesas, inclusive os investimentos e amortização de dívidas. Aperfeiçoamento significativo, neste sentido, de pleno conhecimento nos meios econômicos, foi conseguido por economias tomadoras de financiamentos em infra-estrutura, junto aos órgãos internacionais no que diz respeito à definição do déficit primário do governo.

Outro cuidado ao transformar uma despesa pública em custos é o fato de que a fase de empenho da despesa (verificação da verba orçamentária e respectiva reserva a determinado credor), não pode ser considerada ainda um custo, pois nessa fase, o órgão público não recebeu as mercadorias ou serviços contratados, somente quando a despesa percorrer a fase de liquidação (entrega e aceite das mercadorias ou serviços), o fato gerador do custo ocorreu.

Além disso, existem custos que não fazem parte da execução orçamentária, tais como:

- depreciação de veículos e equipamentos;
- consumo de materiais estocados;
- provisões trabalhistas de férias e de décimo terceiro.

Esses itens de custo fazem parte tão somente do sistema patrimonial. Portanto, a estrutura programática do orçamento pode ser utilizada como base para definição dos objetos de custo, mas a execução orçamentária requer o tratamento de uma gestão de custos para efetivamente atribuir custos aos objetos. Nesta mesma linha de tratamento, no sentido operacional da organização pública, os objetos de custo podem ser produtos,

serviços, processos, departamentos, programas, projetos e atividades, definidos no planejamento orçamentário, porém nem sempre o valor atribuído pela execução orçamentária a esses objetos, representa o seu custo real, uma vez que existem custos indiretos envolvidos em cada um desses objetos, os quais não fazem parte da alocação realizada pela execução orçamentária. (SILVA e PEREIRA, 2003).

Verifica-se que há um amplo campo na gestão da organização pública para utilizar uma gestão de custos com base na integração de sistemas de gestão de custos com os sistemas orçamentários públicos. Machado (2005) enfatiza a necessidade de sistema desenvolvido para as finalidades da gestão pública e nesse ponto são raros os trabalhos de investigação e aplicação disponíveis.

Mello e Slomski (2005) efetuaram pesquisa em 22 municípios do Estado do Paraná com mais de 40.000 habitantes e dessas nenhuma sequer havia implantado um sistema de apuração de custo, sendo que apenas 13,5% estão em fase inicial ou intermediária de discussões sobre quais métodos devem ser utilizados ou a forma de integração. Do que se deduz, que devem estas instituições estabelecer programas e projetos de investimentos em suas áreas de gestão, tanto sob o ponto de vista tecnológico como de seus gestores e operadores. Neste sentido, Vignoli et all (2002, p. 39) contribuem, ao afirmar que é necessário “desenhar um sistema inicialmente simples e planejar sua implantação de forma progressiva, escolhendo, em primeiro lugar, unidades com ações não muito complexas”.

Neste contexto de tratamento, cumpre relembrar o modelo de gerenciamento de projeto de sistemas de gerenciamento de custos e desempenho de Kaplan e Cooper (1998: p. 22-122), conforme sintetizado na figura a seguir::

Figura 1- Modelo de Estágios de Projetos de Sistemas de Custos.

Modelo em quatro estágios para projetar um sistema de custos

| Aspectos dos sistemas | Sistemas de Estágio I <i>Falhos</i> | Sistemas de Estágio II <i>Voltados para a geração de relatórios financeiros</i> | Sistemas de Estágio III <i>Especializados</i> | Sistemas de Estágio IV <i>Integrados</i> |
|---|--|--|---|--|
| Qualidade dos dados | ❖ Muitos erros ❖ Grandes variações | ❖ Sem surpresas ❖ Cumpre os padrões de auditoria | ❖ Banco de dados compartilhados ❖ Sistemas independentes ❖ Vínculos informais | ❖ Banco de dados e sistemas totalmente integrados |
| Relatórios financeiros externos | ❖ Inadequados | ❖ Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros | ❖ Sistema de Estágio II mantido | ❖ Sistema de relatórios financeiros |
| Gastos com produto/cliente | ❖ Inadequados | ❖ Imprecisos ❖ Custos e lucros ocultos | ❖ Vários sistemas ABC independentes | ❖ Sistemas ABM integrados |
| Controle operacional e estratégico | ❖ Inadequados | ❖ Feedback limitado ❖ Feedback desatualizado | ❖ Vários sistemas independentes de avaliação do desempenho | ❖ Sistema de avaliação do desempenho estratégico e operacional |

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p. 23).

Com a devida adequação aos propósitos deste trabalho, adicionam-se, por responsabilidade de seus autores, algumas observações nas organizações públicas, a respeito dos estágios de seus sistemas de gestão (no caso, de Custos e Orçamentários).

O Sistema de Estágio I é encontrado em instituições com controles e procedimentos contábeis inadequados até mesmo para geração de relatórios financeiros dentro do escopo do orçamento público.

Ao tratar do Sistema de Estágio II, as organizações, nesse nível, detêm uma estrutura mais consistente de controles e procedimentos contábeis destinados ao atendimento do controle do orçamento, auditorias externas – tribunais de conta, e compatíveis minimamente à L.R.F. emitindo relatórios financeiros consolidados. Entretanto quando se trata de informações e relatórios por áreas relevantes de operações e atividades, quanto a controles, ainda não atingiram o nível de custos e avaliação de desempenho, restringindo-se ao uso de tecnologia e sistemas informatizados de dedicação restrita (não-integrados).

O Sistema de Estágio III evolui do estágio anterior, para geração de informações e relatórios gerenciais, incorporando sistemas informatizados desenvolvidos segundo suas necessidades de controles operacionais, adequados ao mesmo tempo, ao plano contábil orçamentário público e que, conforme colocaram Penha e Lira (1999), procuram “refletir a realidade das operações da empresa”.

Por fim, o Sistema de Estágio IV, caracteriza instituições com um alto domínio do ambiente organizacional, utilizando-se de sistemas que integram todas as áreas, e, propiciando a emissão de relatórios financeiros, como também, de relatórios gerenciais para a tomada de decisão. A organização demonstra grande experiência no estágio anterior, ampliando o grau de complexidade e integração do sistema, dedicado à gestão orçamentária, operacional e de avaliação de desempenho (incluindo indicadores qualitativos), demonstrando assim conhecimentos consolidados de gestão, processos e informações gerenciais. (PENHA e LIRA, 1999).

Em vista do exposto, a implementação da gestão de custos, é um processo evolutivo do tratamento de custos também nas instituições governamentais, principalmente, quando analisadas sob a óptica da gestão de custos para avaliação por desempenho.

3. O Caso da Empresa Municipal de Saneamento Básico.

O Serviço Autônomo de Água e Esgotos (SAAE) do Município de Mogi Mirim, estado de São Paulo, organização autárquica²², criada em 15 de março de 1970, Lei Municipal nº. 719/1970. O SAAE possui uma presidência e duas diretorias, sendo uma ligada à área administrativa financeira e outra a área operacional e de obras. Esse nível da estrutura dispõe de poderes de decisões atinentes a:

- investimentos em obras e equipamentos;
- ampliação e/ou manutenção das redes de água e de esgotos;
- reajuste da estrutura de tarifas;

²² Autarquia é forma de descentralização administrativa, criada por lei, com patrimônio oriundo de entidade estatal a que se vincula, com bens e rendas de patrimônio público, sujeita ao controle de vigilância, orientação e correção, controle financeiro pelo Egrégio Tribunal de Contas, com privilégios tributários e prerrogativas de entes estatais, além de outros que lhe forem conferidos na lei. Conceito simplificado com base em Kohama (1989: p. 25 – 40).

- contratação de serviços terceirizados;
- aumento de quadro de pessoal;
- reestruturação do plano de carreira dos funcionários;
- representam a entidade perante os órgãos e entidades externas;
- execução orçamentária.

Em sua estrutura atual, constam cinco divisões existentes responsáveis pelas atividades fins e meios, as quais abrangem seções ou setores específicos, responsáveis pelos seguintes serviços:

- Abastecimento de água e coleta de esgotos;
- Manutenção do sistema;
- Ligações de água e esgotos em residências, comércios e indústrias;
- Ligações provisórias para atendimento de shows, circos, parques;
- Fiscalização de ligações de água e esgotos irregulares, ou violação de lacre;
- Leitura e emissão simultânea de contas de água e esgotos;
- Corte por falta de pagamento da tarifa;
- Mudanças de cavaletes e aferição de hidrômetros;
- Apreciação de projetos, fornecimento de habite-se e loteamentos;
- Atendimento ao público;
- Transporte e fornecimento de água em caminhão tanque;

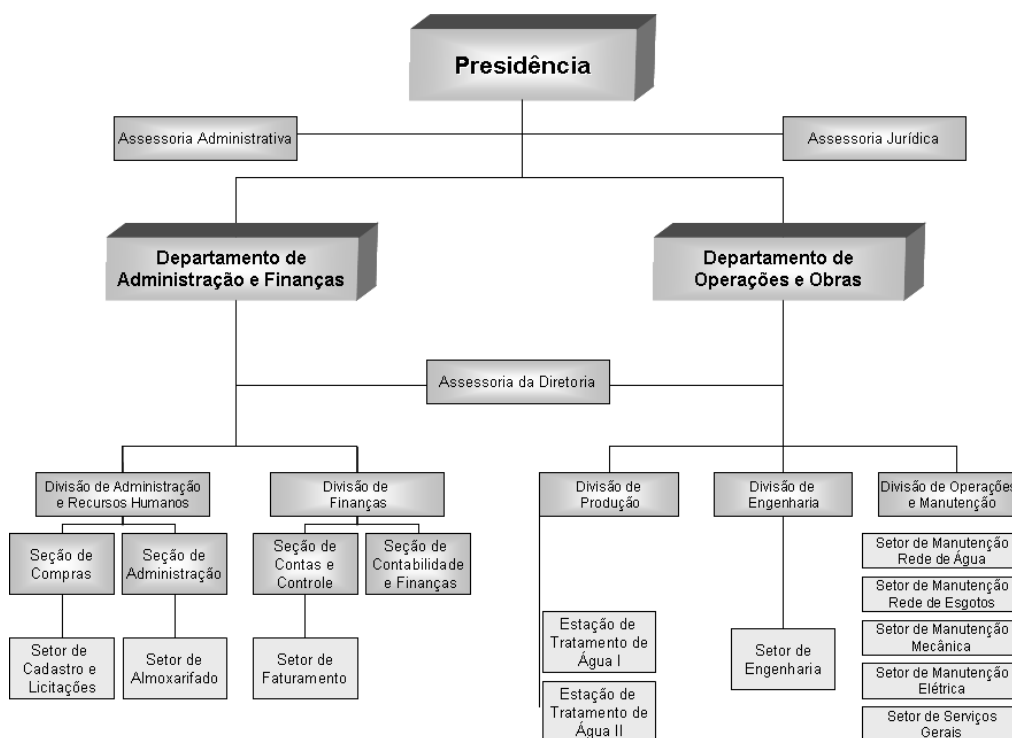
Como atividades meio:

- Recursos humanos, folha de pagamentos e segurança do trabalho;
- Compras e almoxarifado;
- Licitações e jurídicas;
- Contabilidade e tesouraria;
- Faturamento e controle de contas;
- Engenharia sanitária e civil;

A autarquia atende a 100% da população da zona urbana do município, com o sistema de abastecimento de água (28.807 ligações) e, 80% com o sistema de coleta de esgotos (27.415 ligações de esgotos). O fornecimento de água apresenta uma extensão de 379,1 km da rede e, 290,0 km de coleta de esgotos, além dos pontos de bombeamentos, em número de 24, com 3 equipamentos/ unidade, das quais estando uma de reserva técnica.

O organograma seguir apresentado sintetiza os detalhes da instituição:

Fig. 2 – Estrutura Organizacional do SAAE



Fonte: estruturado pelos autores.

Em relação à tecnologia de informação utilizada, pode ser verificado que a autarquia possui 35 computadores integrados em rede, e conectados a 4 servidores, dedicados à: atividades administrativas, financeiras e de controle específicos como o de ordens de serviço para o pessoal da manutenção, ou para o controle do tratamento de água. A plataforma do sistema operacional é *Windows*, bem como a rede que se utiliza do *Windows NT*.

A gestão de informações é feita por 4 sistemas diferentes e não integrados::

- Sistema de faturamento – responsável pela administração das contas e controle dos devedores, incluindo a dívida ativa - a emissão das contas é simultânea, ou seja, os equipamentos de leitura emitem as contas no momento da leitura. É dedicado também, para a emissão e controle das ordens de serviço, para área de manutenção das redes de abastecimento de água e coleta de esgotos;
- Sistema contábil, financeiro e orçamentário – responsável pelo controle orçamentário, contabilidade, tesouraria, compras, almoxarifado e controle do imobilizado;
- Sistema de folha de pagamento – responsável por todas as rotinas da folha de pagamento, controle de férias, cartão de ponto e controle de convênios;
- Sistema de controle do tratamento de água – responsável pelo controle da estação de tratamento de água;

Dois desses sistemas possuem desenvolvimento terceirizado e específico para a autarquia, o sistema de faturamento e o de controle do tratamento da água. O sistema contábil e financeiro está contratado sob licença de uso e, portanto não possui desenvolvimento específico, bem como o de folha de pagamento, sendo cada um locado por empresas diferentes.

Não existe setor ou equipe de desenvolvimento de sistemas informatizados e, portanto, toda e qualquer alteração nos sistemas existentes depende de empresas desenvolvedoras ou terceirizadas e que contem linguagens diferentes de programação. Apresenta uma rede de comunicação interna, entre as estações de trabalho. Somente algumas estações têm acesso à *internet* de banda larga.

Por estas características a autarquia pode ser categorizada dentro do estágio II, com alguns sistemas sendo ampliados para atender novas atribuições do poder público.

(Lei Municipal nº. 872 de 27/12/1972, artigo 1º, que alterou o parágrafo único do artigo 6º, da Lei Municipal nº. 719 de 09/03/1970, determinando que: “as tarifas, tributos ou contribuições do SAAE serão fixados com base no custo operacional do serviço”).

Dentre as novas atribuições legais, o sistema administrativo estruturou planilhas de custos, com o propósito de identificar a defasagem, em percentual dos custos médios/ m³ de água tratada, como base controle e modificação de reajustes na estrutura tarifária, a fim de inserir subsídios (compensações) cruzados, entre os pequenos consumidores e consumidores maiores..

O cálculo da tarifa toma por base o valor arrecadado total, sem classificar por categorias de receitas e, da mesma forma, os gastos não são diferenciados entre custos e despesas, tratando todas as despesas orçamentárias, como custos, com exceção das despesas de capital, investimentos e amortização de dívidas. Esta aferição de custos inclui uma taxa de depreciação acelerada.

Este subsistema de planilhas processa dados por centros de custos, que correspondem às seguintes atividades:

- Captação
- Tratamento
- Distribuição
- Manutenção da Rede de Água
- Manutenção da Rede de Esgotos
- Administração

Mesmo ao se considerar este estágio no que se refere à gestão dos custos, a partir do sistema de planilhas, mediante a utilização mais detalhada de dados oferecidos e melhor

integração no sistema de gerenciamento de informações, foi possível gerar relatórios mais específicos para diferentes áreas. Os casos sintetizados a seguir constituem os elementos mais consistentes e comprobatórios de processos evolutivos que a instituição pública, objeto do estudo, para uma evolução de suas práticas e conhecimento na gestão de custos, além de resumir os resultados e benefícios para um melhor desempenho de áreas e da própria organização como um todo.

3.1 Custeio Variável nos Serviços de Reparos em Tubulação Rompida

O método de custeio variável (ou direto) pode ser aplicável ao custeamento, de serviços de manutenção da rede, uma vez que, somente serão apurados os custos efetivos do serviço executado, deixando apartadas as questões de apropriação de custos indiretos, principalmente com relação à subjetividade na escolha do critério de rateio, por mais estudado e analisado que seja.

A base conceitual do método é a de que os custos indiretos devem ser tratados por período e não apropriados a produtos ou serviços e, no caso do SAAE, a apropriação de custos indiretos pode afetar sua principal aplicação: a avaliação do desempenho. Esta observação se alinha aos conceitos apresentados pro Machado (2005, p. 129) quando indica que:

O primeiro argumento em defesa do custeio direto é que esse método, por não conter qualquer tipo de rateio, permite analisar o desempenho dos gestores e das políticas públicas com maior objetividade e sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos. [...]

Ao tomar como base ainda, os conceitos de Collato e Reginato (2005, p. 3) de que: “O método de Custeio Variável não alocando os custos e despesas fixas aos objetos de custeio, torna-se vantajoso à medida que isenta a informação de possíveis distorções. [...]”. Para aplicação do método de custeio direto ou variável optou-se pelo cálculo e posterior análise de custos do serviço de reparos em tubulação rompida, que possui particularidades relevantes para estruturação do modelo. A principal particularidade no custeio desse serviço é de que sua acumulação é por ordem e, portanto, cada serviço realizado, terá um custo calculado. Importante observar, que esse tipo de serviço não é passível de tarifa, uma vez que é conceituado como obra pública, coberta por receitas orçamentárias e pagamento de empenho de serviços contratados, quando utilizados na ordem. O conceito estrito de custeio variável e margem de contribuição conhecido na literatura é aplicado neste caso no sentido lato, uma vez que o preço (receita) não pode ser individualizado para cada serviço realizado. No entanto, a sua adoção e implementação, podem gerar elementos importantes, para a avaliação de custo e controle de desempenho. Alguns novos procedimentos devem ser exigidos, além dos dados de identificação do solicitante, da localização e ocorrência do serviço, deve-se registrar a anotação dos seguintes dados:

- Identificação dos funcionários da equipe que realizou o serviço;
- Tempo (em horas) de execução do serviço;
- Tamanho em m² do rompimento realizado na pavimentação;
- Tipos e quantidades de materiais, ferramentas e Equipamentos de Proteção Individual (EPI's) utilizados;

A aplicação do método para custeio dos reparos em tubulação rompida exige ainda o levantamento dos seguintes itens e respectivos valores, específicos a cada ordem de serviço:

- Mão-de-Obra Direta: com base na anotação da identificação dos funcionários que compõem a equipe responsável pela execução da ordem, um encanador e um ajudante, (descrita na demonstração do método como equipe "A"). A taxa unitária de mão-de-obra (segundo custo padrão desenvolvido no sistema) x horas utilizadas, resultam no custo total de mão-de-obra direta da ordem;
- Materiais Diretos: os tipos de materiais e quantidades utilizadas são apurados com base nas informações anotadas, que multiplicadas pelo valor do preço médio constante do controle de estoques para os materiais utilizados, aferidos pelo sistema de controle de estoques, anotando devoluções periódicas;
- Serviços Diretos (terceirizados): calculados com base na anotação da extensão do rompimento realizado na pavimentação multiplicado pelo valor cobrado pela empresa contratada;
- Depreciação: o cálculo da depreciação e amortização diretas é com base nos equipamentos e EPI's utilizados para realização do serviço multiplicados pela taxa de depreciação individual dos mesmos (em base horária).

O Custo Total Direto apurado resulta no custo do reparo/metro.

A seguir apresenta-se uma demonstração de cálculo de um serviço de reparo em tubulação rompida:

Tabela 1: O Custeio Variável nos Reparos em Tubulação Rompida

DEMONSTRAÇÃO DO CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

Serviço: Reparos em tubulação rompida

Ordem de serviço nº 1010

Extensão dos reparos: 1,2 m. tubulação de 6 polegadas

| CUSTOS DIRETOS | Valor Base | Unid. | Quant. Utiliz. | Valor da O.S. |
|-------------------------------------|-------------------|----------------|-----------------------|----------------------|
| Mão-de-Obra Direta | | | | 55,80 |
| Equipe "A" | 13,95 | hora | 4,0 | 55,80 |
| Materiais Diretos | | | | 176,40 |
| Tubulações | 80,00 | metro | 1,5 | 120,00 |
| Conexões | 15,00 | peças | 2,0 | 30,00 |
| Outros Materiais | 8,80 | kg | 3,0 | 26,40 |
| | | | | |
| Serviços Diretos Contratados | | | | 126,00 |
| Recuperação asfáltica | 35,00 | m ² | 3,6 | 126,00 |
| | | | | |
| Depreciação | | | | 1,94 |
| Ferramentas | 0,29070 | hora | 4,0 | 1,16 |
| EPI's | 0,19380 | hora | 4,0 | 0,78 |
| | | | | |
| TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS | | | | 360,14 |

| CÁLCULO DO CUSTO POR METRO | |
|-----------------------------------|----------------|
| Classificação dos custos | VALOR |
| Custos Diretos | 360,14 |
| Custos Indiretos | - |
| TOTAL DOS CUSTOS | 360,14 |
| Extensão reparada | 1,2 |
| Custo do reparo por metro | 300,115 |

Fonte: Dados primários levantados com base na Contabilidade do SAAE.

O sistema possibilitou:

- ✓ O controle da ocupação da força de trabalho, dos materiais e serviços utilizados e dados técnicos do reparo.
- ✓ verificar o desempenho de equipes e recursos utilizados.
- ✓ comparação de preços das atividades envolvidas no reparo, com os preços de mercado, possibilitando gerar informações para decisões entre executar ou contratar serviços especializados.
- ✓ Aplicabilidade nos serviços tarifados normalmente de procedimentos padronizados para efeito de cálculo e avaliação da margem de contribuição.

3.2 Custo Integral (Absorção) na Divisão Abastecimento de Água

Este sistema se caracteriza por acumular custos diretos e indiretos aos produtos ou processos finais a consumidores. O serviço de abastecimento de água possui particularidades importantes na forma de obtenção dos dados a serem trabalhados, pois utiliza tanto o sistema de acumulação de custos por processo, quanto por ordem.

A seguir são apresentados os processos, atividades envolvidas no abastecimento de água, correspondendo-lhes a gestão adotada para os custos:

- Captação: acumulação por processo;
- Tratamento: acumulação por processo;
- Distribuição
- Manutenção mecânica: acumulação por processo;
- Manutenção elétrica: acumulação por ordem;
- Transporte de água: acumulação por ordem;
- Reparos em tubulação rompida: acumulação por ordem.

A estruturação do custeio integral se integrou aos diferentes sistemas orçamentários e da contabilidade, para tratamento dos Custos Diretos, conforme a seguir:

- Mão de Obra Direta: os valores são compostos da folha de salários dos três setores que compõem o serviço de abastecimento de água, captação, tratamento e distribuição.
- Materiais Diretos: os produtos químicos e os materiais diversos que são utilizados para a captação e tratamento são controlados pelo almoxarifado, com base nas requisições de materiais, ou ainda, pela movimentação direta de entrada e saída, como é o caso dos produtos químicos, que entram o controle de estoques. Quanto aos materiais para distribuição deverão ser somadas as requisições específicas para os serviços realizados de reparos em tubulação rompida, manutenção mecânica e elétrica;
- Serviços Diretos: são calculados com base no centro de custos do sistema orçamentário da contabilidade, que acumula os valores de serviços contratados para a captação, tratamento e distribuição.
- Depreciação: são relacionados todos os equipamentos alocados diretamente à captação, à estação de tratamento e aos pontos de distribuição de água. Da mesma forma identificam-se os imóveis e a rede adutora e de distribuição de água.

O tratamento dos Custos Indiretos da Divisão:

- Mão-de-Obra Indireta: o valor total de salários, encargos sociais, benefícios e provisões com a Diretoria de Operações e Obras, que atende outros serviços, além do abastecimento de água, serão rateados com base no percentual de participação dos custos diretos no total de despesas da unidade orçamentária de produção, constante no sistema orçamentário. Quanto a Chefia da Divisão de Manutenção o rateio sobre o total do cálculo da mão-de-obra será realizado com base na participação da MOD do serviço sobre a mão-de-obra total da manutenção da rede de água e de esgotos, visto que o mesmo atende ambas as atividades:
- Materiais e Serviços Indiretos: são os valores referentes à manutenção de veículos e de combustível referentes à sua utilização funcional. Com base no valor total mensal desses gastos o rateio será proporcional ao percentual de participação de km percorridos para os serviços

específicos de abastecimento de água sobre o total de km percorridos pela frota, extraído dos controles existentes.

- Por fim o cálculo dos custos por m³ foi efetuado com base na somatória dos custos diretos e indiretos dividido pelos m³, medidos no mês, para faturamento, do serviço de abastecimento de água.

Os cálculos de cada item especificado anteriormente estão resumidos na tabela a seguir:

Tabela 2: O Custeio por Absorção no Serviço de Abastecimento de Água

DEMONSTRAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Serviço: Abastecimento de água

Período: junho/2006

| CUSTOS DIRETOS | | Valor | CUSTOS INDIRETOS | | Valor Total | Critério Rateio | % Rateio | Valor Apropriado |
|---------------------------------|--|-------------------|-----------------------------------|--|------------------|-----------------|----------|------------------|
| Mão-de-Obra Direta | | 66.460,26 | Mão-de-Obra Indireta | | 7.384,47 | | | 4.167,86 |
| Captação | | 16.831,86 | Diretor de Operações e Obras | | 4.809,10 | 1 | 59,89 | 2.880,17 |
| Tratamento | | 26.450,06 | Chefia da Divisão de Manutenção | | 2.575,37 | 2 | 50,00 | 1.287,69 |
| Distribuição | | 23.178,34 | | | | | | |
| | | | Materiais e Serviços Indiretos | | 11.698,68 | | | 7.838,12 |
| Materiais Diretos | | 128.878,37 | Manutenção Veículos | | 3.873,84 | 3 | 67,00 | 2.595,47 |
| Produtos Químicos | | 70.023,36 | Combustíveis de veículos | | 7.824,84 | 3 | 67,00 | 5.242,64 |
| Materiais Diversos | | 23.502,96 | | | | | | |
| Materiais da Manutenção | | 35.352,05 | | | | | | |
| | | | Depreciação | | 6.458,33 | | | 4.327,08 |
| Serviços Diretos | | 220.545,02 | Veículos | | 6.458,33 | 3 | 67,00 | 4.327,08 |
| Energia Elétrica | | 185.305,53 | | | | | | |
| Outros Serviços | | 35.239,49 | | | | | | |
| | | | TOTAL DOS CUSTOS INDIRETOS | | 25.541,49 | | | 16.333,06 |
| Depreciação | | 48.474,98 | | | | | | |
| Equipamentos | | 2.550,00 | | | | | | |
| Bens imóveis | | 13.566,00 | | | | | | |
| Rede Adutora | | 11.697,96 | | | | | | |
| Rede de Distribuição de Água | | 20.661,02 | | | | | | |
| | | | | | | | | |
| TOTAL DOS CUSTOS DIRETOS | | 464.358,63 | | | | | | |

| CÁLCULO DOS CUSTOS POR M ³ - RESUMO | |
|--|-------------------|
| Classificação dos custos | VALOR |
| Custos Diretos | 464.358,63 |
| Custos Indiretos | 16.333,06 |
| TOTAL DOS CUSTOS | 480.691,68 |
| m ³ medidos no mês | 387.790 |
| Custo do serviço por m³ | 1,240 |

| Lista de critérios de rateio | |
|------------------------------|--|
| nº | Critério |
| 1 | Percentual de participação dos custos diretos sobre o total de despesas da unidade orçamentária da produção |
| 2 | Percentual de participação da MOD do serviço sobre a Mão-de-Obra total da manutenção das redes de água e esgotos |
| 3 | Percentual de participação de km percorridos para serviços específicos de abastecimentos de água sobre o total |

Fonte: Dados primários da Contabilidade.

Cumpra observar que uma das variáveis importantes (base técnica) se refere ao volume medido em m³, que está sujeito às variações de perdas ocorridas no sistema e influencia diretamente no resultado do custo por m³. Este sistema propicia avaliar a sensibilidade nos custos em função do volume produzido real, comparativamente ao consumido e tarifado (receita), exigindo, pois um controle efetivo das perdas, como indicador de desempenho das diferentes fases operacionais envolvidas nessa divisão e agora explicitadas com o sistema proposto. Além disso, expandir a precisão de base técnica com relação ao custo de energia elétrica, para aferição também às diferentes fases.

Custeio Baseado em Atividades em Contabilidade e Controladoria.

Dado o especial interesse para a gestão dos custos, selecionou-se a função da Contabilidade e Controladoria em função das especificidades operacionais em atender a

diferentes necessidades da instituição, regulamentares públicas, orçamentárias e de eficácia da gestão tanto sob o aspecto quantitativo como qualitativo. O caso apresentado, em que pese às deficiências integradoras e consistentes existentes nos diferentes sistemas de informatização para a gestão, demonstra mesmo no estágio atual a possibilidade de geração de informações para decisões que visem aprimoramento do desempenho da própria área estudada, como dos efeitos de seus serviços na cadeia de usuários internos e externos, com que se relaciona. Neste sentido, a citação de Dutra (2003, p. 234) é oportuna: esse método atribui aos objetos de custeio – produtos, serviços, clientes etc. - todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos. [...]”.

No caso estudado, os benefícios do método são notados pela possibilidade de se apurar o custo de atividades que, por outros métodos estão classificados como despesas. É o que ocorre com as atividades relacionadas com a Unidade de Apoio – Administração, onde são calculados custos relativos à elaboração da folha de pagamento, ou aos recursos humanos como um todo, ao almoxarifado, a manutenção de veículos, ao processamento do faturamento, entre muitos outros.

Como exemplo, pode-se citar o que ocorre atualmente na autarquia em relação à elaboração de projetos de obras, os quais são terceirizados, com exceção do projeto hidráulico, sob responsabilidade da Engenharia Civil, da entidade, responsabilidade esta ligada com atividades de aprovação de projetos de loteamentos e da liberação de habite-se de construções concluídas. Foram obedecidos os seguintes passos na aplicação do sistema ABC, na Contabilidade e Controladoria:

- Salários, encargos, benefícios e provisões: os valores são aqueles obtidos pelo sistema de folha de pagamento;
- Materiais de consumo: são os materiais de expediente, valorizados com base nas requisições efetuadas no mês e no controle de estoques do almoxarifado que informa o total de consumo ocorrido especificamente para essa atividade;
- Serviços de terceiros: se referem aos serviços específicos consumidos pela atividade, de locação de sistema informatizado, telefone valorizado pelo relatório de consumo do programa de telefonia, energia elétrica rateada pelo espaço e equipamentos utilizados, valorizados pela apropriação ao centro de custo do sistema orçamentário das despesas liquidadas;
- Depreciação de equipamentos: valorizados com base nos equipamentos utilizados e no sistema de controle do imobilizado;
- Rastreamento da divisão de recursos humanos: os valores são alocados com base na taxa unitária do direcionador da atividade de recursos humanos, que é a quantidade de funcionários que os recursos humanos administram. A taxa desse direcionador foi calculada com base nos recursos consumidos pela atividade de recursos humanos dividida pelo número de direcionadores (130).

Em seguida foram estabelecidas as tarefas e seus direcionadores, que compõem a atividade e os respectivos tempos de execução de cada uma, em percentual da base mensal, que multiplicados pelo valor total calculado pelo consumo de recursos, resultam no valor total de cada tarefa. As tarefas, os tempos de execução e seus direcionadores, identificados foram:

- Emitir empenhos: foram calculados no mês observado 100 empenhos por mês que consomem 37,2% do tempo total da atividade, que envolve desde a recepção do pedido de empenho, sua classificação orçamentária, digitação no sistema, impressão e montagem do processo de empenho;
- Liquidar empenhos: foram calculadas 120 liquidações no mês, que consomem 18,1% do tempo e envolve a recepção de Notas Fiscais, sua

conferência e identificação a que empenho se refere, digitação no sistema e montagem do processo;

- Preparar borderôs de pagamentos: apurou-se 3,6% do tempo da atividade para elaboração de 22 borderôs de pagamentos, que se resumem a separação dos processos de empenhos por vencimento, elaboração de listagem de acompanhamento, para envio à tesouraria;
- Atender fornecedores: para essa tarefa foram calculados 8,7% do tempo da atividade e representou um atendimento de 56 fornecedores, que envolve os questionamentos quanto à precisão de pagamentos, aspectos fiscais e legais dos processos de empenhos, retenções efetuadas, envio de comprovantes de pagamentos;
- Atender a área de compras e licitações: calculou-se 10,8% do tempo da atividade, com atendimento de 64 consultas no mês, referentes ao estudo de viabilidade de compra em relação à dotação orçamentária, classificação das compras pelo código orçamentário e centro de custos;
- Preparar balancetes e relatórios: no mês foram calculados a elaboração 8 balancetes e relatórios que consumiram 14,4% do tempo total da atividade e refere-se à preparação dos balancetes financeiros e orçamentários, relatórios gerenciais preparação em planilhas, análise de dados, definição de formato de apresentação, e divulgação de resultados.
- Arquivar processos de empenho: calculou-se que foram realizados arquivos de 120 processos de empenho no mês, demandando 3,6% do tempo, referentes à recepção dos processos devidamente quitados pela tesouraria e respectivo arquivo dos mesmos;
- Elaboração de dotação orçamentária: com base na elaboração de 12 reservas processadas, e que absorveram 3,6% do tempo total da atividade, envolvendo pesquisa, análise e aprovação da reserva em processos de compras e licitatórios.

Uma vez efetuado o levantamento dos recursos consumidos, tarefas, tempo de execução e respectivos direcionadores, foi realizado em uma última etapa o cálculo do custo unitário dos direcionadores.

A tabela 3, apresentada a seguir, sintetiza a identificação das principais atividades da área em estudo, a respectiva relação dos custos gerados, o número de direcionadores identificados e utilizados, para obtenção de custos unitários das mesmas.

Tabela 3: Custeio Baseado em Atividade da Contabilidade e Controladoria.

DEMONSTRAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Atividade: Contabilidade

Mês: Julho de 2006

| RECURSOS | VALORES | Rastreamento da divisão de recursos humanos | |
|--|-----------------|---|--------------|
| Salários, Encargos, Benefícios e Provisões | 5.425,06 | Consumo de recursos pela divisão | 3.419,70 |
| Material de consumo | 335,00 | Quantidade de funcionários na folha | 130 |
| Serviços de terceiros | 800,00 | Custo por funcionário da atividade | 26,31 |
| Depreciação de equipamentos | 108,92 | | |
| Recurso rastreado da divisão de recursos humanos | 52,61 | | |
| TOTAL | 6.721,59 | | |

| CONSUMO DE RECURSOS | | |
|--------------------------------------|---------------|------------------|
| Tarefas por Atividade | Tempo | Consumo Recursos |
| Emitir empenhos | 37,2% | 2.499,36 |
| Liquidar empenhos | 18,1% | 1.213,28 |
| Preparar borderos de pagamentos | 3,6% | 242,66 |
| Atender fornecedores | 8,7% | 582,38 |
| Atender área de compras e licitações | 10,8% | 727,97 |
| Preparar balancetes e relatórios | 14,4% | 970,63 |
| Arquivar processos de empenho | 3,6% | 242,66 |
| Reservar dotações orçamentárias | 3,6% | 242,66 |
| TOTAL | 100,0% | 6.721,59 |

| DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES | | |
|--------------------------------------|--|---------------------------|
| Tarefas por Atividade | Direcionadores | Quantidade Direcionadores |
| Emitir empenhos | Quantidade de empenhos | 100 |
| Liquidar empenhos | Quantidade de liquidações | 120 |
| Preparar borderos de pagamentos | Quantidade de borderos | 22 |
| Atender fornecedores | Quantidade de atendimentos | 56 |
| Atender área de compras e licitações | Quantidade de atendimentos | 64 |
| Preparar balancetes e relatórios | Quantidade de balancetes e relatórios emitidos | 8 |
| Arquivar processos de empenho | Quantidade de processos arquivados | 120 |
| Reservar dotações orçamentárias | Quantidade de reservas | 12 |

| CUSTO UNITÁRIO DOS DIRECIONADORES | | | |
|--------------------------------------|------------------|---------------------------|----------------|
| Tarefas por Atividade | Consumo Recursos | Quantidade Direcionadores | Custo Unitário |
| Emitir empenhos | 2.499,36 | 100 | 24,99 |
| Liquidar empenhos | 1.213,28 | 120 | 10,11 |
| Preparar borderos de pagamentos | 242,66 | 22 | 11,03 |
| Atender fornecedores | 582,38 | 56 | 10,40 |
| Atender área de compras e licitações | 727,97 | 64 | 11,37 |
| Preparar balancetes e relatórios | 970,63 | 8 | 121,33 |
| Arquivar processos de empenho | 242,66 | 120 | 2,02 |
| Reservar dotações orçamentárias | 242,66 | 12 | 20,22 |
| TOTAL | 6.721,59 | | |

Fonte: Elaborado pelos autores.

O custo unitário dos direcionadores no modelo proposto evidencia que a atividade preparação de balancetes e relatórios apresenta maior custo, indicando a necessidade de análise em maior detalhe dos procedimentos e elos com outras atividades (internas e externas) da Contabilidade e Controladoria, visando maior integração de execuções e sistemas de informações, diminuindo etapas e o ciclo total de elaboração e análise dos referidos relatórios. O que requer identificar atividades e cadeia de valores para a customização do serviço. Esta customização abrange ainda, redefinir entre diferentes fornecedores de sistemas (contábil, orçamentário e controles) os investimentos e custos de integração entre os mesmos. Em uma ponta da cadeia estão os consumidores (internos) desses, relatórios gerenciais, onde caberia um estudo sobre a necessidade de

relatórios, propondo como uma das soluções, relatório único para vários setores ou pessoas. Na outra vertente, relatórios externos (balancetes financeiro e orçamentário), de novos modelos a serem estruturados e adequados aos interesses específicos, desde que atendendo à regulamentação da legislação municipal e da auditoria pública.

O segundo maior custo verificado é o de emissão de empenhos, que igualmente, em se analisado a cadeia de valores, o gestor deve pensar em readequações que envolvem a contratação de um sistema integrado autorização de pagamentos, que emita os empenhos de forma integrada, diminuindo o tempo de elaboração do conjunto de empenhos no relatório periódico. Paralelamente, podem ser revistos os processos em relação a compras e licitações, onde os próprios funcionários ao proceder a finalização da compra emitem o empenho, resultando em perda de tempo com emissão de solicitação de empenhos e envio a contabilidade, para emissão de um processo que pode ser realizado, sem maiores transtornos, pelo próprio pessoal de compras.

4- Conclusões

Considerando o estágio de gestão dos custos fundamentado no sistema de planilhas, que pode ser considerado sinal de evolução das necessidades de seus gestores, observa-se que fundamentalmente foi motivado para cumprimento da legislação pertinente ao órgão, em especial da contabilidade orçamentária e de avaliação ou fixação dos serviços tarifados. Além disso, pode-se constatar que:

- Para efeito de estabelecimento de tarifas, deve-se levar em consideração o orçamento de investimentos e a amortização de dívidas, a planilha adotada não prevê esses itens e apenas trata dos investimentos ao utilizar uma taxa de depreciação acelerada sobre os investimentos realizados;
- Alto grau de subjetividade em relação à apropriação das despesas aos centros de custos, pela falta de conhecimento em custos dos operadores do sistema orçamentário;
- Não há integração entre os sistemas contábil, financeiro e orçamentário, bem como o de receitas com o sistema de planilha de custos;
- Gestores deste sistema, constituídos por poucos funcionários habilitados a assumir o processo de alimentação, primária de dados, os quais geralmente com atribuições e atividades em outros órgãos;
- Impossibilidade de avaliação de desempenho em diversos serviços considerados relevantes, neste primeiro estágio de gestão de custos, em decorrência da pequena capacidade e iniciativas para identificar nas atividades fatores técnicos básicos para sustentar um sistema de custeio mais completo e integrado, que deveriam ser inseridos nas rotinas e procedimentos tanto das áreas objeto, como dos gestores do próprio sistema;

Conclusivamente, o que se destaca é a limitada função do sistema de planilhas adotado, pois tem a finalidade de servir apenas como balizamento para a avaliação e fixação de tarifas, deixando de contemplar os benefícios das informações nelas geradas para a análise de custos.

Tal constatação, além daquelas identificadas ao longo do trabalho, permite afirmar que a autarquia se encontra no início de maturação de um estágio II (retomando o modelo de Kaplan e Cooper (1998) de gestão de custos e desempenho, mesmo

considerando que esta organização tenha que atender a requisitos mais amplos, dada sua natureza e finalidade, do que uma empresa voltada para produtos ou serviços de mercado. porque, existem necessidades de informações para a administração da autarquia que não estão

Ressalte-se que a autarquia pesquisada e analisada, por não possuir uma gestão de custos, poderia usufruir dos elementos constantes dessa investigação, para que de forma consistente e planejada, estruture um sistema integrado de gestão de custos, fundamentado em diferentes métodos, isto é, amadurecendo suas competências de gestão.

Os casos apresentados, incluindo análises e resultados refletem em primeiro lugar, a necessidade de um processo persistente incorporação do conceito moderno de gestão estratégica de custos, com o objetivo superar com maior velocidade etapas de amadurecimento quanto às habilidades necessárias (de dirigentes e gestores) voltadas, para um desempenho superior e sustentado (Porter: 1998) de um empreendimento com funções tão complexas como são as autarquias de saneamento (e outras organizações similares de serviços industriais).

Considere-se ainda que no Brasil, o contexto em que estas organizações se encontram, tem se alterado substancialmente, como decorrência de políticas públicas mais eficientes e consistentes para os setores da saúde e ambiente. Preceitos regulatórios (L.R.F.; P.L.S.: projeto lei 209), de ordenamento de atividades setoriais público-privada (Agências Reguladoras), além da ampliação de fontes substanciais de recursos para o desenvolvimento social (B.N.D.E.S.: Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social; C.E. F: Caixa Econômica Federal, Instituições Externas, dentre outras) constituem vetores de pressão permanente sobre as organizações de saneamento básico para melhoria contínua no desempenho de sua gestão e operações. Encontra-se superado, o conceito tradicional de se constituir em processo administrativo de atender aos requisitos da contabilidade e orçamento público ou tão somente para fixação de tarifas para seus serviços.

Dentro dos limites e finalidades deste trabalho, síntese de estudo mais amplo de investigação buscou-se tão somente, ampliar e contribuir para o amadurecimento da gestão dessas organizações no sentido de um desempenho superior, que promova:

- Integração entre o Planejamento e o Controle, com base em indicadores de desempenho qualitativos e quantitativos;
- Efetivar a transparência na gestão dos recursos públicos;
- Verificar a eficiência da gestão;
- Avaliar a eficácia de mudanças tanto em termos quantitativos, como de qualidade dos resultados.
- Controlar e avaliar os gastos;
- Auxiliar a tomada de decisão.

Bibliografia:

AFONSO, R.A.E. Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos. INFORME-SE da Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES, nº 18, p. 1-6, 2000. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001165.pdf> Acesso em 13 nov. 2005.

ALONSO, M. Custos no serviço público. Texto para discussão – ENAP, nº 31, out. 1998. Disponível em <<http://www.enap.gov.br>> Acesso em 13 nov. 2005.

COLLATTO, D.C. REGINATO, L. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. In: Congresso Internacional de Custos, 9, Itapema, 2005. Anais do IX Congresso Internacional de Custos, XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso Mercosul de Custos e Gestão. Florianópolis: [s.n.], 2005. 1 CD-ROM

KAPLAN, R. S. COOPER, R. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. 1. ed. São Paulo: Futura, 1998.

MACHADO, N. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 1. ed. Brasília: ENAP, 2005.

KOHAMA, HEILIO. Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 1989.

MACHADO Jr., J. T. e REIS, H. C. A lei 4320 comentada. 31. Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MELLO, G. R. SLOMSKI, V. Sistema de Custos na Administração Pública: um estudo de sua situação nos Municípios Paranaenses com mais de 40.000 habitantes. In: Congresso Internacional de Custos, 9., Itapema, 2005. Anais do IX Congresso Internacional de Custos, XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso Mercosul de Custos e Gestão. Florianópolis: [s.n.], 2005. 1 CD-ROM

OLIVEIRA JR, R. Gestão de custos em organizações de saneamento básico: o caso da autarquia municipal de Mogi Mirim. Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Mestrado em Ciências Contábeis. São Paulo, 2006.

PENHA, E. M. LIRA, C. J. A. Projeto conceitual do sistema de custos ABC: análise e decisão em uma empresa de serviços bancários. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6., São Paulo, 1999. Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congresso/T110.pdf>>. Acesso em 30 set. 2006.

PORTER, M.E.. Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias. 5ª. Ed.. R. de Janeiro: Ed. Campus, 1991.

_____. Vantagem Competitiva: criando e sustentando desempenho superior. R. de Janeiro: Ed. Campus, 1989.

SILVA, A. C. PEREIRA, J. R. T. A importância da implantação de sistema de custo para a gestão do setor público: o método Activity Based Costing (ABC) como alternativa. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 3., São Paulo, 2003. Anais do 3º

Congresso USP Controladoria e Contabilidade. São Paulo: USP, 2003. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3/>> Acesso em 13 mar. 2005.

VIGNOLI, F. H. (coord). et al. A Lei de responsabilidade fiscal comentada para municípios. 1. ed. São Paulo: FGV/EAESP, 2002.