



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Administração

Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal

SIMONE FRARE BIEGELMEIER

**GESTÃO DE CUSTOS: Análise da viabilidade financeira do sistema de abastecimento
de água do município de Santa Helena – SC**

Brasília – DF

2019

SIMONE FRARE BIEGELMEIER

GESTÃO DE CUSTOS: Análise da viabilidade financeira do sistema de abastecimento de água do município de Santa Helena – SC

Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do certificado de especialista (*lato sensu*) em Gestão Pública Municipal.

Orientadora: Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes.

Brasília – DF

2019

SIMONE FRARE BIEGELMEIER

**GESTÃO DE CUSTOS: Análise da viabilidade financeira do sistema de abastecimento
de água do município de Santa Helena – SC**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade de Brasília da aluna

Simone Frare Biegelmeier

Dra., Danielle Montenegro Salamone Nunes
Professor-Orientador

Me., Henrique Neuto Tavares,
Professor-Examinador

Me., Nilton Oliveira da Silva
Professor-Examinador

Brasília, 27 de abril de 2019.

Aos meus amores, esposo Adriano e filho Eduardo, pelo amor incondicional, e grande apoio nos momentos de bastante dificuldade, os quais me deparei no decorrer da especialização.

AGRADECIMENTOS

Gratidão a Deus pela vida, pelos momentos felizes e a benção de ter uma família. Ao privilégio de estar concluído o Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal, e a todos os Mestres que contribuíram no processo de aprendizagem em toda trajetória acadêmica.

“As grandes ideias surgem da observação dos pequenos detalhes” Augusto Cury

RESUMO

O desenvolvimento do estudo discorre sobre a contabilidade de custos e aplicação no setor público. Sendo objetivo da pesquisa analisar a viabilidade do sistema de abastecimento de água, de um município de pequeno porte, localizado no extremo Oeste de Santa Catarina. A coleta de dados para desenvolvimento da pesquisa deu-se por meio de relatórios contábeis fornecidos pelos servidores do município, e por meio de entrevistas não estruturadas, as quais forma fundamentais para melhor entendimento das peculiaridades do sistema de abastecimento. Diante das informações, apuração de receitas e custos incorridos no período, foi possível verificar que no período em que ocorre a pesquisa, as receitas arrecadadas não são suficientes para cobrir os custos do sistema de abastecimento municipal, este que é considerado serviço essencial, e não pode deixar de ser posto à disposição da população.

Palavras-chave: Gestão de custos. Setor Público. Análise de viabilidade.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receitas arrecadadas no primeiro semestre de 2018.....	17
Tabela 2 - Custos com insumos incorridos no primeiro semestre de 2018.....	18
Tabela 3 - Vencimentos mensais dos servidores no primeiro semestre de 2018.	19
Tabela 4 - Encargos patronais e provisões dos servidores no primeiro semestre de 2018.	19
Tabela 5 - Dispêndios financeiros com empresa prestadora de serviço no primeiro semestre de 2018.....	20
Tabela 6 - Dispêndios com mão de obra no primeiro semestre de 2018.	20
Tabela 7 - Dispêndios financeiros com energia elétrica no primeiro semestre de 2018.	21
Tabela 8 - Dispêndios financeiros com manutenção e combustíveis dos veículos no primeiro semestre de 2018.	22
Tabela 9 - Depreciação de máquinas, equipamentos e veículos - janeiro a junho de 2018.....	23
Tabela 10 - Custos com serviços especializados e reposição de peças - janeiro a junho de 2018.	23
Tabela 11 - Custos totais incorridos no sistema de abastecimento de água - janeiro a junho de 2018.....	24
Tabela 12 – Análise entre receitas e custos incorridos - janeiro a junho de 2018.....	25

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

PCASP- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

SICSP - Subsistema de Informação de Custos no Setor Público

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	Formulação do problema	4
1.2	Objetivos Geral e Específicos	4
1.3	Justificativa.....	4
2	REVISÃO TEÓRICA	6
2.1	Contabilidade pública.....	6
2.2	Contabilidade de custos	7
2.3	Conceitos básicos de custos	8
2.3.1	<i>Custos na Administração Pública</i>	8
2.3.2	<i>Classificação dos custos</i>	9
2.3.2.1	Custos diretos.....	9
2.3.2.2	Custos indiretos.....	10
2.3.2.3	Custos fixos	10
2.3.2.4	Custos variáveis.....	10
2.4	Método de custeio.....	11
2.4.1	<i>Método de custeio por absorção</i>	11
2.4.2	<i>Método de custeio variável</i>	12
2.4.3	<i>Método de custeio baseado em atividades (ABC)</i>	12
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	13
3.1	Tipologia e descrição geral dos métodos de pesquisa	13
3.2	Caracterização da organização, setor ou área <i>locus</i> do estudo	14
3.3	Delimitação do período da pesquisa	14
3.4	Caracterização e descrição dos instrumentos de pesquisa	14
3.5	Procedimentos de coleta e de análise de dados	15
4	RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS	16
4.1	Identificação do município e da rede de abastecimento de água potável.....	16
4.2	Identificação das receitas arrecadas referente a faturas de água	17
4.3	Custos Diretos.....	17
4.3.1	<i>Custos diretos com produtos químicos</i>	17
4.4	Custos indiretos.....	18
4.4.1	<i>Identificação dos custos com mão de obra e serviços terceirizados</i>	18
4.4.1.1	Identificação total de gastos com mão de obra	20
4.4.2	<i>Identificação dos custos com energia elétrica</i>	20
4.4.3	<i>Identificação dos custos com manutenção e combustíveis dos veículos</i>	21
4.4.4	<i>Identificação da depreciação</i>	22
4.4.5	<i>Identificação de manutenção e reposição de peças</i>	23
4.5	Custos totais	24

REFERÊNCIAS	27
-------------------	----

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário de escassez de recursos torna cada vez mais acentuada a necessidade em se ter conhecimento claro e rigoroso dos custos das atividades e serviços desenvolvidos pelos mais variados segmentos, impulsionando a necessidade de recorrer a instrumentos que apoiem a gestão na tomada de decisão, racionalizando os recursos públicos, propiciando controle rigoroso dos custos e aumento da responsabilidade pertencente ao dever de prestação de contas (*accountability*) e análise do custo benefício (*value for money*), (PEREIRA; ROMÃO, 2015).

Nesse cenário, a contabilidade de custos, função financeira específica que abrange um conjunto de procedimentos, os quais são empregados para mensurar os custos de um produto e das várias atividades necessárias para sua fabricação e venda, auxiliando o planejamento e determinação do desempenho ganha destaque (LEONE, 2000).

No âmbito do setor público, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 16.1, que estabelece a conceituação, objetos, objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresenta o Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) obrigatório em todas as entidades do setor público. Ainda, existem outros dispositivos legais que determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e controle (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2011).

Segundo Cruz e Platt Neto (2007), a Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a obrigatoriedade de controle interno voltado para avaliação e resultados, inclusive no que tange a eficiência e eficácia. Os referidos autores mencionam ainda a exigência de fiscalização, a ser exercida pelo controle externo, interno, contábil, financeiro, patrimonial e operacional.

A Administração Pública é estruturada e preordenada a realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. De fato, Kohama (2010) esclarece que não basta colocar os serviços à disposição da população, é necessário dirigir, governar, e executá-los de maneira a obter um resultado satisfatório e contínuo.

Para tanto, é relevante mencionar a importância do sistema de custos, que ao ser aplicado pela administração pública impacta positivamente no desenvolvimento das políticas públicas, uma vez que fornece informações autênticas ao processo decisório (BAIENSE; ROSA, 2017).

1.1 Formulação do problema

Tendo em vista a obrigatoriedade de transparência das contas públicas, é promitente que qualquer cidadão possa obter conhecimento no que tange as finanças públicas, desempenho de seus gestores, e as ações que priorizam o bem comum, a coletividade, e os custos incorridos para manutenção da máquina pública.

A transparência permite que a população fiscalize a atuação dos gestores públicos, contribuindo para melhoria dos serviços prestados. Contudo, em diversos municípios, é possível se deparar com órgãos que não dispõem de contabilidade de custos, o que dificulta a correta apresentação dos resultados econômicos

Diante do exposto acima e considerando a importância dos sistemas de abastecimento de água municipais, surge a seguinte pergunta de pesquisa: *Qual a viabilidade financeira dos sistemas de abastecimento de água municipais?*

1.2 Objetivos Geral e Específicos

Tendo em vista a problemática apresentada, o objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar a viabilidade financeira do sistema de abastecimento público de um município brasileiro no primeiro semestre de 2018, tendo sido selecionado para a realização do estudo o município de Santa Helena – SC.

Para atingir o objetivo geral do presente trabalho, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar o município e as peculiaridades do sistema de abastecimento municipal;
- Apurar os custos incorridos para distribuição de água potável aos munícipes no primeiro semestre de 2018;
- Apurar as receitas arrecadadas no primeiro semestre e 2018; e
- Avaliar a viabilidade financeira, confrontando as despesas incorridas com as receitas arrecadadas.

1.3 Justificativa

A água é um recurso natural indispensável para manutenção da vida na Terra. É indispensável nas atividades industriais, agropecuárias, agrícolas e na expansão do

abastecimento urbano. A água potável corresponde a água disponível e destinada ao consumo humano com padrões condizentes e que não oferece risco aos seres vivos. O acesso à água potável é condição indispensável para qualidade de vida.

De acordo com Silva (2016), os países com sistemas de saneamento precários, ou ainda, inexistentes, são aqueles que apresentam em sua maioria altas taxas de mortalidade, fato decorrente da deficiência na qualidade do serviço de água ofertado a população.

Percebe-se, que para o ente público, além de prestar serviços públicos de natureza essencial, é necessário prezar pela qualidade do serviço prestado, sendo de grande importância a correta mensuração dos custos incorridos e a correta alocação dos recursos disponíveis. Nesse sentido, a implantação de um sistema de gerenciamento de custos busca melhorar a gestão pública, tornando mais racional e eficiente a alocação de recursos, resultando em serviços de melhor qualidade e consideravelmente mais eficientes. Conhecer, pois, o processo de gestão e mensuração dos custos no setor público é fundamental.

A aplicabilidade de contabilidade de custos está inserida com maior relevância nas instituições privadas, porém, diante da obrigatoriedade legal, os gestores públicos tendem a dar maior importância ao tema, o que permite melhor gerenciamento dos recursos financeiros.

O estudo se justifica, então, por tornar possível o conhecimento dos custos incorridos no sistema de abastecimento de água do município de Santa Helena – SC no primeiro semestre de 2018, por meio da análise das receitas arrecadadas e despesas incorridas nesse período, contribuindo para melhor formulação de políticas públicas, e para maximização dos resultados da administração pública.

Deste modo, o estudo enquadra-se na linha de pesquisa de Políticas Públicas e Planejamento Estratégico Governamental do Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal.

2 REVISÃO TEÓRICA

O presente capítulo aborda assuntos pertinentes à contabilidade aplicada ao setor público com ênfase na contabilidade de custos, e exhibe atributos específicos ao tema, os quais são indispensáveis para o desenvolvimento e melhor entendimento do estudo.

2.1 Contabilidade pública

A contabilidade pública é regulada pela Lei 4.320/64, sendo aplicada às pessoas jurídicas de direito público no âmbito Federal, Estadual e Municipal, e às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Excepcionalmente, é aplicável também às empresas públicas, quando essas fazem uso de recursos públicos constantes nos orçamentos anuais (LIMA; CASTRO, 2000).

Para Mauss e Souza (2008), a contabilidade pública difere da privada por utilizar o sistema orçamentário e atuar por meio de sistemas integradores de registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, tendo como alvo a correta evidenciação das movimentações do patrimônio público e identificação dos responsáveis com vista à prestação de contas.

Lima e Castro (2000, p.16) definem a contabilidade pública como o “[...] ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, e [...] oferecer a sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão das coisas públicas”.

Nos últimos anos, a contabilidade pública vem assumindo uma relevância cada vez maior no Brasil, tendo como função primordial a de registrar e centralizar as informações da administração pública, sendo aporte fundamental para tomada de decisão dos gestores. A contabilidade pública utiliza-se das mais distintas ferramentas e tem-se revelado indispensável tanto para os entes federados como para as instituições, empresas, organizações, e indivíduos que demandam do poder público (PEREIRA, 2009).

É relevante mencionar que um importante avanço na área das finanças públicas se deu com a edição da Lei complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabeleceu limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas com pessoal. Os limites abrangem toda administração direta e indireta, e tem como

marco primordial propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir mecanismos de transparência pública (BRASIL, 2000).

Devido à necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e demonstrações contábeis padronizadas dos atos e fatos administrativos, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ambos com abrangência nacional, colaborando com o processo de elaboração e execução do orçamento e possibilitando análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob abordagens orçamentárias e patrimoniais.

Para os gestores públicos é indispensável que conheçam a legislação que norteia a contabilidade pública, não sendo, contudo, suficiente, visto que também precisam desenvolver capacidades voltadas ao planejamento estratégico, possibilitando maior eficiência da administração pública.

2.2 Contabilidade de custos

Em decorrência do crescimento das empresas e conseqüente aumento da distância entre o administrador e as pessoas administradas, a contabilidade de custos passou a ter mais relevância, sendo utilizada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da gestão (MARTINS, 2010).

Leone (2000, p. 21) afirma que a contabilidade de custos “é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custo para diversos níveis gerenciais.”.

Para Martins (2010), a contabilidade de custos abrange duas importantes funções, auxílio ao controle e ajuda no processo de tomada de decisão. No que tange ao controle, a sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, já no processo de tomada de decisão a função primordial é acompanhar a efetividade dos acontecimentos para comparação com os valores anteriormente definidos.

É indispensável a utilização da contabilidade de custos para a manutenção das atividades de qualquer empresa, indústria e prestadores de serviços, haja vista a alta competitividade para produtos de melhor qualidade e menor preço.

2.3 Conceitos básicos de custos

Oliveira e Perez Jr. (2012) ressaltam a importância da correta conceituação e segregação dos gastos, investimento, imobilizado, despesas, custos e perdas para a perfeita identificação em relação a variação no volume das atividades produzidas e vendidas, e a forma de alocação dos critérios de identificação e apropriação aos diversos produtos e serviços produzidos simultaneamente.

É necessário disciplinar o pensamento para que se possa raciocinar corretamente em matéria de custos, pois é um procedimento que necessita de auxílio de conceitos, pois, estes são atribuições de qualidade aos fatos relativos aos gastos incorridos no processo de produção de bens ou serviços (SÁ, 2012).

De acordo com Martins (2010), os gastos com a aquisição de um equipamento de produção são inicialmente considerados como investimento, e posteriormente, com o uso do equipamento na produção ocorre a depreciação, a qual é alocada aos custos, e no momento da venda do produto acabado torna-se despesa. As despesas são dispêndios financeiros que reduzem o patrimônio líquido, e têm como característica a representação de sacrifício para obtenção de receita, ou seja, são os bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente com a finalidade de obter receita. Já os custos são os sacrifícios financeiros incorridos para produção dos bens e serviços que serão comercializados.

Verifica-se, pois, a importância de conhecer e aplicar corretamente os artifícios da contabilidade de custos, a fim de tornar a gestão financeira de qualquer segmento cada vez mais prospera no mercado.

2.3.1 *Custos na Administração Pública*

Slomski (2001) afirma que no Brasil os custos nas entidades públicas é um tema em que se dispensaram poucos esforços, no entanto, após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ter mais ênfase na administração pública, sendo utilizado para mensuração de desempenho dos gestores públicos.

A Lei Complementar nº 101, em seu art. 1º, regulamenta a responsabilidade na gestão fiscal, prevista como:

Ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado entre

receitas e despesas e a obediência à limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Com a evolução da sociedade e a chegada das terceirizações dos serviços públicos, fez-se necessário aos gestores públicos o conhecimento da apuração dos custos incorridos em suas entidades, a fim de tomar a decisão mais coerente entre as possibilidades de produzir ou comprar produtos e serviços, ou produzir ou terceirizar serviços. Portanto, conceitua-se como custo todo sacrifício (consumo) de ativos para obtenção de produtos ou serviços (SLOMSKI, 2001).

Verifica-se que é indispensável para o gestor público conhecer a legislação que norteia os custos, e sua correta aplicação, a fim de proporcionar maior eficiência na administração pública.

2.3.2 *Classificação dos custos*

A plena compreensão das técnicas e procedimentos típicos que abrangem a contabilidade de custos demanda conhecimento das diversas possibilidades em matéria de classificação dos custos, sendo essencial desde o primeiro estágio do ciclo operacional, até o entendimento de custeio, e finalmente para atender os próprios objetivos da contabilidade de custos (KOLIVER, 2008).

Nesse sentido, Martins (2010) esclarece que os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos, ou em fixos ou variáveis. Sendo a correta segregação dos custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis, primordial para a apuração e mensuração dos custos de produção.

Sá (2012) esclarece, contudo, que embora os custos sejam isolados em diversos momentos, ou considerados separadamente para efeito de estudos, estes são todos considerados para a soma global, ou seja, tais custos, mesmo sendo considerados de maneira separada, ocorrem de maneira simultânea.

2.3.2.1 Custos diretos

Para Leone (2000), todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio em análise é denominado custo direto. Os custos diretos de produção podem ser identificados facilmente, como é o caso da mão de obra de produção, e os respectivos encargos sociais, os quais estão diretamente ligados ao volume operacional da atividade (SANTOS, 2011).

De acordo com Martins (2010), os custos diretos de produção são aqueles que quando identificados são alocados diretamente ao produto, basta apenas ter uma unidade de consumo ou quantidade de força produzida.

2.3.2.2 Custos indiretos

O item de custo que necessita de algum critério para ser identificado e alocado ao produto ou objeto de custeio é considerando um custo indireto, pois precisa de critério de rateio e de alocação (LEONE, 2000).

Santos (2011, p. 25) afirma que os custos indiretos “[...] são os outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados.”. Citam-se como exemplo todos os insumos necessários para a obtenção dos produtos finais que não mantém qualquer relação direta com este último, como é o caso da supervisão geral da fábrica, segurança e depreciação.

2.3.2.3 Custos fixos

Os custos fixos são aqueles que não se alteram em decorrência dos fatores de produção, ou seja, quanto comparados com a quantidade de produção e venda, permanecem constante, linear e de taxa fixa, como por exemplo o aluguel (LEONE, 2010).

Santos (2011) afirma que os custos fixos independem do volume de produção ou venda, pois representam a capacidade instalada que uma empresa tem para produzir e vender bens, serviços e mercadorias. Os custos estruturais fixos independe do volume de produção e venda, pois quanto maior for a produção, menores serão os custos estruturais fixos por unidade.

2.3.2.4 Custos variáveis

Para Leone (2000), os custos variáveis são aqueles que podem ser evitados, pois aparecem somente quando a atividade ou produção é realizada, nesse sentido, os custos variáveis são evitáveis devido ao fato ser possível comandar o volume da atividade ou produção.

Os custos que aumentam ou diminuem em decorrência do volume de produção são designados variáveis, tal variação pode ser direta, indireta ou oscilante ao volume de produção (SÁ, 2012).

2.4 Método de custeio

O mecanismo utilizado para atribuir os custos de determinados bens e serviços é denominado custeio. Na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, qualquer consumo de recursos é registrado como despesa corrente ou de capital. No entanto, quando for necessária a apuração de custos, faz-se a identificação do consumo dos ativos, para que se proceda a mensuração dos custos dos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Após a identificação dos ativos consumidos, a entidade deve optar pelo sistema de custeio a ser utilizado (SLOMSKI, 2001).

O sistema de custeio para cálculo dos custos de produção deve ser definido de acordo com as peculiaridades de cada entidade, na sequência são apresentados os principais métodos de custeio: por absorção, variável e custeio baseado em atividades.

2.4.1 Método de custeio por absorção

De acordo com Slomski (2001, p. 276-277), “[...] como no próprio nome diz, é aquele que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período de tempo.”. Dessa forma, todo sacrifício de ativos incorrido em determinado período será alocado por absorção aos produtos ou serviços produzidos.

O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e seu uso é difundido principalmente pela contabilidade financeira, que se utiliza do método para apresentar relatórios externos, auditoria e fisco (MAUSS; SOUZA, 2008).

Leone (2000) afirma que o custeio por absorção debita ao custo de produção todos os custos da área de fabricação, sendo os diretos, indiretos, fixos e variáveis, e de estrutura

operacional. Cada produto absorve parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação.

2.4.2 *Método de custeio variável*

O método de custeio variável tem como peculiaridade apropriar aos produtos apenas os custos e despesas que variam em decorrência do volume de produção e venda. O método não apropria ao objeto de custeio os custos e despesas indiretas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Segundo Martins (2010, p. 37), “[...] no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência os custos variáveis.”.

2.4.3 *Método de custeio baseado em atividades (ABC)*

O custeio baseado em atividades, por suas características, é um dos mais indicados às entidades públicas de administração direta, pois o orçamento público já é estruturado em programas, projetos e atividades. O método tem como peculiaridade e base de cálculo a premissa de que as atividades e ações produzidas é que são responsáveis pelos dispêndios financeiros (SLONSKI, 2001).

Mauss e Souza (2008) afirmam que o método de custeio baseado em atividades, também conhecido como custeio ABC, é bastante complexo, pois avalia e mensura os custos de produção em todo o processo de desenvolvimento, produção e comercialização, o que requer a análise minuciosa dos objetos de custeio e dos processos das operações. É por meio de informações relevantes que são realizados investimento consideráveis, e os benefícios do custeio ABC dependem da natureza do negócio e capacidade da organização em desenvolver e implementar o método.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

A definição da pesquisa é realizada através de um processo formal e sistemático, o qual norteia o desenvolvimento da pesquisa, sendo que o objetivo primordial é encontrar as respostas para o problema identificado.

Os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa do trabalho de conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* em Gestão Pública Municipal, tem como premissas estabelecer a classificação do estudo, meio, abordagem e a maneira de coleta de dados e análise.

3.1 Tipologia e descrição geral dos métodos de pesquisa

O presente estudo seguirá abordagem qualitativa. De acordo com Matias-Pereira (2012) o método qualitativo é utilizado para análise dos dados extraídos de maneira intuitiva.

Embora a pesquisa apresente dados quantificáveis, sua essência é qualitativa, pois se baseia em análise de dados primários, os quais correspondem a informações que ainda não foram coletadas.

Para Creswell (2007), o estudo qualitativo menciona a questão central, onde a questão é examinada de maneira mais ampla e de forma a não limitar a investigação.

Quanto ao modelo da pesquisa, a mesma enquadra-se como descritiva, onde os dados são observados e as características e funções de mercado são expostas.

Matias-Pereira (2012) relata que a pesquisa descritiva tem como premissa a descrição das características de determinado fato ou população, e ainda, estabelece relação entre variáveis.

No que tange aos procedimentos de realização da pesquisa, a mesma caracteriza-se como estudo de caso, onde o estudo é minucioso e com objetivos bem restritos, de maneira que permita amplo e detalhado conhecimento.

Segundo Gil (2002, p. 54), o estudo de caso “[...] consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetivos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

3.2 Caracterização da organização, setor ou área *locus* do estudo

O objeto de estudo do presente trabalho foi o sistema de abastecimento de água público municipal, situado no Extremo Oeste de Santa Catarina, que teve sua emancipação político administrativa no ano de 1992, e, conforme dados de 2010, sua população é de 2.382 habitantes (IBGE, 2010).

A organização política e administrativa do município está disciplinada conforme termos da Lei Orgânica, Legislações Complementares e Ordinárias, seguindo os preceitos contidos na Constituição Federal e do Estado de Santa Catarina (SANTA HELENA, 2010).

Desde a emancipação político-administrativa, o município é responsável pela gestão do sistema de abastecimento de água, atendendo em sua totalidade a população urbana e parte dos usuários da zona rural, fornecendo água a 90% dos munícipes.

O município possui gestão plena do sistema de abastecimento de água, os servidores que atuam no sistema operacional e administrativo, em sua grande maioria, fazem parte do quadro de servidores efetivos do município, dispondo de apenas um prestador de serviço terceirizado contínuo, o qual é responsável pelas leituras das unidades consumidoras de água, os demais serviços mais complexos, como consertos de moto bombas, são contratados por meio de empresas terceirizadas conforme a necessidade do município.

3.3 Delimitação do período da pesquisa

Como visto, a pesquisa visa apurar em sua totalidade os custos incorridos no sistema de abastecimento público municipal bem como as receitas arrecadadas, analisando a viabilidade financeira do sistema de abastecimento do município, tendo sido definido como período de estudo o primeiro semestre de 2018.

3.4 Caracterização e descrição dos instrumentos de pesquisa

A descrição do instrumento de coleta de dados relaciona-se diretamente com os objetivos da pesquisa de maneira investigativa. Já a coleta de dados está relacionada com o problema, hipótese e pressuposto da pesquisa, e tem como finalidade obter elementos consistentes para que os objetivos propostos na pesquisa sejam alcançados (PEREIRA, 2012).

Conforme menciona Gil (2010), a fase de desenvolvimento da pesquisa documental tem como principal característica a apreciação de documentos, onde adota-se como procedimento a

análise dos dados e desenvolvimento de maneira diversificada, tais procedimentos são adotados em pesquisas de coleta de dados primários, e analisa-se documentos escritos.

Os documentos que contribuíram com as informações indispensáveis para o desenvolvimento da presente pesquisa foram extraídos dos setores contábeis, tesouraria, tributos e compras do município gestor do sistema de abastecimento.

Além da pesquisa e análise documental, foram utilizadas entrevistas não estruturadas com os servidores envolvidos no sistema de abastecimento, a fim de sanar dúvidas e esclarecer os fatos necessários para o êxito da pesquisa.

Para Matias-Pereira (2012), as entrevistas que não tem uma sequência estruturada de alternativas, mas que obtém descrições e informações sobre o estudo em análise, tais como motivo e maneira em que os fatos acontecem, são consideradas entrevistas não estruturadas.

3.5 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Após a obtenção dos dados por meio de análise de documentos primários, estes foram classificados em tabelas e quadros e compilados em planilhas de excel, a fim de facilitar o entendimento e alcançar o objetivo da pesquisa.

Conforme menciona Lehfeld (2007), para correta interpretação dos dados é necessário classificá-los, de forma a disseminar, selecioná-los, e reuni-los em grupos propostos pela pesquisa. Já a tabulação, pode ser considerada como mecanismo de apresentação dos dados em tabelas, processo que facilita a inter-relação e análise dos resultados.

4 RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

O objetivo do capítulo é caracterizar o município em estudo, bem como as peculiaridades do sistema de abastecimento de água potável, objeto da pesquisa. Sendo que o escopo está voltado a identificar as receitas arrecadadas, confrontando-as com os dispêndios financeiros ocorridos no período de 01 de janeiro de 2018 a 30 de junho de 2018. Após a identificação dos custos e receitas, procedeu-se a análise da viabilidade financeira, identificando a existência ou não de equilíbrio financeiro.

4.1 Identificação do município e da rede de abastecimento de água potável

O município em estudo localiza-se no extremo Oeste de Santa Catarina, sua emancipação política administrativa deu-se em 09 de janeiro de 1992. Atualmente é considerado de pequeno porte, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com população estimada em 2018 de 2.247 pessoas.

O desenvolvimento econômico do município, conforme dados do sítio eletrônico do município, está atrelado a atividades agrícolas, indústria moveleiras, de esquadrias, industrialização de queijos finos, e comércio local. Já a organização política e administrativa do município se dá por meio de lei orgânica, leis complementares e ordinárias, e demais dispositivos constitucionais, estando em conformidade com a Constituição Federal.

Os serviços inerentes a distribuição de água, com início em 2002, estão atrelados a Secretaria de Obras, Urbanismo e Saneamento. O sistema de abastecimento de água do município consiste em uma infraestrutura de obras, máquinas, equipamentos e serviços, com objetivo de levar água potável de qualidade para consumo da população urbana e rural, bem como indústrias, comércios e serviços públicos. A sistemática da distribuição de água é formada por diversas etapas: captação; tratamento; reservatórios; redes de distribuição; e ramais domiciliares, chegando ao consumidor final.

Conforme dados municipais, são em média 645 unidades consumidoras, e a população estimada atendida é superior a 90%.

4.2 Identificação das receitas arrecadadas referente a faturas de água

As receitas arrecadadas no primeiro semestre de 2018 se referem as faturas de água, as quais, após leitura mensal realizada por empresa terceirizada, são emitidas e encaminhadas aos respectivos usuários.

Tabela 1 - Receitas arrecadadas no primeiro semestre de 2018.

Mês	Perímetro Urbano	Perímetro Rural	Total
jan/18	R\$ 11.412,21	R\$ 6.118,22	R\$ 17.530,43
fev/18	R\$ 12.281,48	R\$ 6.897,23	R\$ 19.178,71
mar/18	R\$ 10.286,83	R\$ 5.450,41	R\$ 15.737,24
abr/18	R\$ 10.544,75	R\$ 5.500,42	R\$ 16.045,17
mai/18	R\$ 10.944,74	R\$ 5.322,59	R\$ 16.267,33
jun/18	R\$ 12.558,67	R\$ 6.444,28	R\$ 19.002,95
Total			R\$ 103.761,83

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme mostra a Tabela 1, as receitas arrecadadas no período em análise representam um total de R\$ 103.761,83, as quais tem a finalidade de subsidiar os custos incorridos com a prestação de serviços postos à disposição da população. O perímetro urbano é o maior usuário dos serviços, conseqüentemente, representa a maior arrecadação de receitas.

4.3 Custos Diretos

A alocação dos custos do sistema de abastecimento de água potável do município divide-se em diretos e indiretos. Os custos diretos englobam os custos com produtos químicos utilizados no tratamento da água.

4.3.1 Custos diretos com produtos químicos

A Tabela 2 mostra os custos incorridos com produtos químicos destinados ao tratamento da água, tornando-a própria para consumo.

Tabela 2 - Custos com insumos incorridos no primeiro semestre de 2018.

Período	Valor
jan/18	R\$ 4.480,50
fev/18	R\$ 4.480,50
mar/18	R\$ 4.287,00
abr/18	R\$ 4.480,50
mai/18	R\$ 4.560,00
jun/18	R\$ 1.620,00
Total	R\$ 23.908,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados, observa-se que no primeiro semestre de 2018 o município adquiriu R\$ 23.908,50 em produtos necessários exclusivamente para o tratamento da água.

4.4 Custos indiretos

Os custos indiretos são identificados por não ser possível a alocação direta aos produtos ou serviços produzidos, necessitando de critérios de rateio para mensuração dos valores. Os critérios de rateio utilizados levaram em consideração as peculiaridades das circunstâncias.

4.4.1 Identificação dos custos com mão de obra e serviços terceirizados

O município dispõe de três servidores diretamente ligados as atividades do sistema de abastecimento, sendo que dois servidores ocupantes dos cargos, de Agente de Apoio Operacional e Responsável Pela Estação de Tratamento, fazem parte do quadro de servidores efetivos, com carga horária de 40 horas semanais, já o servidor ocupante de função de Diretor do Departamento de Controle e Análise de Água Potável tem carga horária de 20 horas semanais, faz parte do quadro de servidores ocupante de cargos não estáveis.

Conforme mostra a Tabela 3, os dispêndios financeiros com salários dos servidores no primeiro semestre de 2018, totalizam R\$ 44.470,77. Oscilações salariais entre servidores são justificadas devido a ocorrência de horas extras, as quais são realizadas conforme necessidade do ente público.

Tabela 3 - Vencimentos mensais dos servidores no primeiro semestre de 2018.

Mês	Agente de Apoio Operacional 40h	Responsável Pela Estação de Tratamento 40h	Diretor Dep. de Controle e Análise de Água Potável 20h
jan/18	R\$2.850,76	R\$2.873,48	R\$1.530,99
fev/18	R\$2.991,38	R\$2.912,99	R\$1.530,99
mar/18	R\$2.638,06	R\$3.028,50	R\$1.530,99
abr/18	R\$3.130,80	R\$2.960,46	R\$1.530,99
mai/18	R\$3.130,80	R\$2.702,56	R\$1.530,99
jun/18	R\$3.130,80	R\$2.934,24	R\$1.530,99
Total			R\$ 44.470,77

Fonte: Dados da pesquisa

Além dos vencimentos mensais, é contabilizado como dispêndios com folha de pagamento os desembolsos com encargos patronais e provisões.

Tabela 4 - Encargos patronais e provisões dos servidores no primeiro semestre de 2018.

Mês	Encargos Patronais 21,05% (INSS/RAT/FAP)	Provisão 13°	Provisão férias 40% do Salário	Encargos Referente Provisões Férias e 13°
jan/18	R\$1.527,23	R\$604,60	R\$241,84	R\$178,18
fev/18	R\$1.565,14	R\$619,61	R\$247,85	R\$182,60
mar/18	R\$1.515,08	R\$599,80	R\$239,92	R\$176,76
abr/18	R\$1.604,48	R\$635,19	R\$254,08	R\$187,19
mai/18	R\$1.550,20	R\$613,70	R\$245,48	R\$180,86
jun/18	R\$1.598,96	R\$633,00	R\$253,20	R\$186,55
Total				R\$ 15.641,48

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 apresenta os valores incorridos com encargos patronais e provisões referentes ao período em análise. Percebe-se que os valores com maior representatividade estão concentrados nos encargos patronais, pois condizem com 21,5% do total da remuneração dos servidores. A provisão de férias é calculada como abono pecuniário 40% do salário, conforme determina o Estatuto dos Servidores públicos do município. No que tange aos encargos referentes a provisão de férias e décimo terceiro salário faz parte da base de cálculo 21,05% da provisão mensal e a provisão do décimo terceiro salário representa 1/12 do salário mensal. Desta forma, registra-se no período o total de R\$ 15.641,48 referente aos encargos e provisões.

Além dos três servidores supramencionados, o município também dispõe de contratação de empresa terceirizada para prestação de serviços para leitura mensal das faturas de água.

Tabela 5 - Dispêndios financeiros com empresa prestadora de serviço no primeiro semestre de 2018.

Mês	Valor
jan/18	R\$ 2.205,53
fev/18	R\$ 2.205,53
mar/18	R\$ 2.205,53
abr/18	R\$ 2.205,53
mai/18	R\$ 2.205,53
jun/18	R\$ 2.205,53
Total	R\$ 13.233,18

Fonte: Dados da pesquisa

No primeiro semestre de 2018 o município incorreu gastos com empresa prestadora de serviços no valor de R\$ 13.233,18, conforme dados apresentados na Tabela 5.

4.4.1.1 Identificação total de gastos com mão de obra

Diante dos dados apresentados anteriormente, os quais apresentam de maneira detalhada as especificidades dos gastos com mão de obra, na sequência serão apresentados os dados de maneira resumida referente ao período em análise.

Tabela 6 - Dispêndios com mão de obra no primeiro semestre de 2018.

Mês	Prestador de Serviços	Servidores	Total
jan/18	R\$ 2.205,53	R\$ 9.807,08	R\$ 12.012,61
fev/18	R\$ 2.205,53	R\$ 10.050,56	R\$ 12.256,09
mar/18	R\$ 2.205,53	R\$ 9.729,11	R\$ 11.934,64
abr/18	R\$ 2.205,53	R\$ 10.303,19	R\$ 12.508,72
mai/18	R\$ 2.205,53	R\$ 9.954,58	R\$ 12.160,11
jun/18	R\$ 2.205,53	R\$ 10.267,74	R\$ 12.473,27
Total			R\$ 73.345,43

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme mostra a Tabela 6, apurou-se no primeiro semestre de 2018 o total de R\$ 73.345,43 com mão de obra de servidores e empresa terceirizada responsável pelas leituras de faturas de água.

4.4.2 *Identificação dos custos com energia elétrica*

Os custos com energia elétrica são fundamentais para o desenvolvimento das atividades operacionais com o sistema de abastecimento, ao todo são 16 faturas de energia elétrica, as quais são alocadas em centro de custos específico do sistema de abastecimento de água.

As unidades consumidoras dizem respeito a estação de tratamento, e demais pontos necessários para distribuição em toda rede de água.

Tabela 7 - Dispendios financeiros com energia elétrica no primeiro semestre de 2018.

Fatura	jan/18	fev/18	mar/18	abr/18	mai/18	jun/18	Total
12274	R\$ 101,07	R\$ 491,17	R\$ 73,18	R\$ 677,84	R\$ 444,10	R\$ 202,48	R\$ 1.989,84
12282	R\$ 71,86	R\$ 374,22	R\$ 65,34	R\$ 1.491,66	R\$ 736,96	R\$ 278,78	R\$ 3.018,82
12204	R\$ 1.157,64	R\$ 1.143,19	R\$ 1.117,73	R\$ 1.102,25	R\$ 898,60	R\$ 1.101,68	R\$ 6.521,09
26392	R\$ 2.352,89	R\$ 2.310,37	R\$ 3.159,11	R\$ 2.848,71	R\$ 2.838,08	R\$ 3.466,42	R\$ 16.975,58
26572	R\$ 3.889,50	R\$ 4.170,16	R\$ 3.732,38	R\$ 4.168,80	R\$ 3.983,01	R\$ 4.199,94	R\$ 24.143,79
27589	R\$ 1.172,53	R\$ 979,59	R\$ 610,74	R\$ 832,94	R\$ 864,98	R\$ 1.097,37	R\$ 5.558,15
27527	R\$ 1.035,15	R\$ 1.024,64	R\$ 1.045,84	R\$ 1.141,84	R\$ 1.053,76	R\$ 1.165,95	R\$ 6.467,18
29057	R\$ 1.509,37	R\$ 1.215,87	R\$ 1.756,34	R\$ 1.679,77	R\$ 1.387,32	R\$ 1.290,10	R\$ 8.838,77
30644	R\$ 1.030,91	R\$ 875,19	R\$ 1.288,35	R\$ 1.287,06	R\$ 1.091,90	R\$ 981,46	R\$ 6.554,87
32170	R\$ 232,41	R\$ 238,77	R\$ 50,83	R\$ 93,70	R\$ 129,93	R\$ 164,57	R\$ 910,21
32258	R\$ 4.181,11	R\$ 4.968,73	R\$ 4.516,12	R\$ 4.838,73	R\$ 4.418,11	R\$ 4.201,42	R\$ 27.124,22
41362	R\$ 542,55	R\$ 486,20	R\$ 498,06	R\$ 463,31	R\$ 400,80	R\$ 469,48	R\$ 2.860,40
41605	R\$ 21,05	R\$ 19,69	R\$ 19,28	R\$ 19,78	R\$ 19,37	R\$ 20,54	R\$ 119,71
43859	R\$ 4.292,04	R\$ 2.766,59	R\$ 3.151,27	R\$ 4.020,27	R\$ 3.002,28	R\$ 3.126,94	R\$ 20.359,39
43883	R\$ 2.377,08	R\$ 1.522,00	R\$ 1.446,53	R\$ 1.772,84	R\$ 1.386,07	R\$ 1.616,69	R\$ 10.121,21
43995	R\$ 27,78	R\$ 27,58	R\$ 26,77	R\$ 31,00	R\$ 25,18	R\$ 27,93	R\$ 166,24
Total	R\$ 23.994,94	R\$ 22.613,96	R\$ 22.557,87	R\$ 26.470,50	R\$ 22.680,45	R\$ 23.411,75	R\$ 141.729,47

Fonte: Dados da pesquisa

Após análise da Tabela 7, percebe-se que a unidade consumidora com maior consumo é a de número 32258, fato justificado por estar localizada na estação de tratamento, local com grande consumo de energia, sendo que após tratamento ocorre a distribuição, finalmente chegando aos usuários.

Conforme os dados apresentados, no primeiro semestre de 2018 o município incorreu gastos no valor de R\$ 141.729,47 com energia elétrica, a qual é indispensável para o sistema operacional de tratamento e distribuição de água.

4.4.3 *Identificação dos custos com manutenção e combustíveis dos veículos*

Para manutenção das atividades do sistema de abastecimento, o município dispõe de dois veículos diretamente alocados no centro de custo, sendo um veículo utilitário (veículo A) e outro veículo de passeio (veículo B). A Tabela 8 apresenta os custos com manutenção e combustível dos referidos veículos.

Tabela 8 - Dispendios financeiros com manutenção e combustíveis dos veículos no primeiro semestre de 2018.

Quantidade	Valor Unitário	Descrição	Veículo A	Veículo B
1004,43 Litros	R\$ 4,26	Gasolina comum	R\$4.278,87	R\$1.853,10
4,00 Unidades	R\$ 173,00	Aquisição de Pneu	R\$692,00	R\$0,00
6,00 Unidades	R\$ 14,85	Conserto de Pneu	R\$89,10	R\$29,70
6,00 Unidades	R\$ 11,80	Troca de Pneu	R\$70,80	R\$0,00
9,50 Horas	R\$ 34,06	Serviços de mecânica	R\$0,00	R\$323,57
4,00 Litros	R\$ 17,00	Óleo 15 w40	R\$0,00	R\$70,50
1,00 Jogo	R\$ 70,50	Jogo de Vela	R\$0,00	R\$70,50
1,00 Unidades	R\$ 84,00	Cabo de Vela	R\$0,00	R\$84,00
4,00 Litros	R\$ 15,25	Óleo Motor	R\$0,00	R\$61,00
1,00	R\$ 44,17	Seguro referente a 06 meses	R\$265,02	R\$0,00
Total de custos por veículo			R\$5.395,79	R\$2.489,87
Total			R\$7.885,66	

Fonte: Dados da pesquisa

A utilização do veículo A, conforme dados da tabela acima, está atrelada aos serviços de manutenção e acompanhamento de distribuição de água, e no período incorreu gastos no valor de R\$ 5.395,79, sendo superior ao veículo B, que no mesmo período incorreu gastos com valor inferior, sendo R\$ 2.489,87, fato justificado pelo motivo de que o veículo B é utilizado apenas para trajetos mais curtos, como do Centro Administrativo da Prefeitura até a estação de tratamento, que fica a aproximadamente 3 Km.

Para tanto, apura-se no período gastos no valor de R\$7.885,66, referente aquisição de combustíveis, peças e manutenção nos veículos utilizados e alocados no centro de custo do sistema de abastecimento de água municipal.

4.4.4 *Identificação da depreciação*

Para fins de apuração da depreciação foi verificado os dados junto ao setor de patrimônio do município, sendo que o servidor responsável pelo patrimônio, forneceu relatório contábil com os valores inerente a depreciação dos bens depreciáveis que estão alocados ao centro de custos em estudo, referente aos meses de janeiro a junho de 2018.

Tabela 9 - Depreciação de máquinas, equipamentos e veículos - janeiro a junho de 2018

Máquinas e Equipamentos	R\$ 1.241,28
Veículos	R\$ 2.713,44
Total	R\$ 3.954,72

Fonte: Dados da pesquisa

São depreciáveis diversas motos bombas, as quais são indispensáveis para distribuição de água, bem como equipamentos e dois veículos. Devido à dificuldade de mensuração não foi possível verificar o valor depreciável da rede de encanamentos do município, e da estrutura de alvenaria localizada na estação de tratamento de água.

Conforme mostra a Tabela 9, o valor dos custos contabilizados com depreciação no período, referente às máquinas, equipamentos e veículos foi de R\$ 3.954,72.

4.4.5 *Identificação de manutenção e reposição de peças*

Alguns equipamentos como moto bombas e demais maquinários necessários ao funcionamento do sistema de abastecimento, necessitam de serviços especializados para sua manutenção, sendo que neste caso o município realiza contratações de empresa terceirizada.

Havendo necessidade, tais contratações e aquisições são solicitadas pelo gestor responsável ao setor de compras, quando possível prever a ocorrência do fato gerador realiza-se licitação, caso seja um gasto imprevisível a contratação é realizada por meio de compra direta, sempre respeitando a legislação vigente relativa as compras no setor público.

Tabela 10 – Custos com serviços especializados e reposição de peças - janeiro a junho de 2018

Serviços Especializados	Reposição de Peças/Outros
R\$3.900,00	R\$4.069,20
Total	R\$7.969,20

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 10 apresenta os custos incorridos com manutenção, reposição de peças, cabos elétricos, tubos e conexões de tubulações. No período em análise, conforme relatórios do setor contábil do município, apurou-se o total de R\$ 7.969,20 com serviços e manutenções.

4.5 Custos totais incorridos no sistema de abastecimento de água

Diante das informações dos diversos custos incorridos, os quais são indispensáveis para operacionalizar o sistema de abastecimento de água da municipalidade, onde a gestão é de responsabilidade do município, apresentam-se os custos totais incorridos.

Tabela 11 - Custos totais incorridos no sistema de abastecimento de água - janeiro a junho de 2018

Especificação	Valor
Insumos	R\$ 23.908,50
Mão de obra servidores e empresa terceirizada	R\$ 73.345,43
Energia Elétrica	R\$ 141.729,47
Dispêndios financeiros com manutenção e combustíveis dos veículos	R\$ 7.885,66
Depreciação de máquina, equipamentos e veículos	R\$ 3.954,72
Manutenção e reposição de peças	R\$ 7.969,20
Total	R\$ 258.792,98

Fonte: Dados da pesquisa

No primeiro semestre de 2018, diante dos dados apresentados na tabela 11, o município incorreu em custos no valor de R\$ 258.792,98 para fornecer a população os serviços essenciais de fornecimento de água potável.

Percebe-se que o custo com maior representatividade se refere aos valores incorridos com energia elétrica, R\$ 141.729,47, que representa 54,77% do total dos custos. O segundo maior custo está nos serviços de mão de obra dos servidores e empresa terceirizada, a qual é responsável pela leitura das unidades consumidoras, e representa 28,34% dos custos.

Conforme dados, os custos com energia elétrica e mão de obra, juntos representam 83,11% de todos os custos incorridos, percentual de bastante relevância, o qual merece atenção especial dos gestores.

4.6 Análise entre receitas e custos financeiros incorridos

A tabela 12 apresenta de forma objetiva os dados levantados a fim de atingir o objetivo do presente estudo.

Tabela 12 – Análise entre receitas e custos incorridos - janeiro a junho de 2018

(+) Receitas	Valor	(-) Despesas	Valor
Receitas arrecadadas	R\$ 103.761,83	Insumos	(R\$ 23.908,50)
		Mão de obra servidores e empresa terceirizada	(R\$ 73.345,43)
		Energia Elétrica	(R\$ 141.729,47)
		Manutenção e combustíveis dos veículos	(R\$ 7.885,66)
		Depreciação de máquina, equipamentos e veículos	(R\$ 3.954,72)
		Manutenção e reposição de peças	(R\$ 7.969,20)
Total	R\$ 103.761,83	Total	(R\$ 258.792,98)
Resultado do período 01/01/2018 a 30/06/2018			(R\$ 155.031,15)

Fonte: Dados da pesquisa

No período em estudo, o município arrecadou R\$ 103.761,83 referente as faturas de água, as quais são auferidas mensalmente e cobradas por meio de guia específica em instituição bancária localizada no município. A média mensal das receitas no período estima-se em R\$ 17.293,64.

Já os custos incorridos para operacionalização do sistema de abastecimentos somam R\$ 258.792,98 no mesmo período, e sua média mensal de custos estima-se em R\$ 43.132,16.

Desta forma, percebe-se que o centro de custos, o qual faz parte o sistema de abastecimento de água municipal, operacionalizou com insuficiência de receitas próprias das faturas de água, no valor de R\$ 155.031,15, ou seja, registrou insuficiência de receitas. Conforme informações do setor contábil do município, tal diferença é custeadas pelo município por meio de outras fontes de receitas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

É relevante mencionar a necessidade de se conhecer os custos incorridos no processo que disponibiliza a oferta de bens e serviços à população, para que os gestores possam articular políticas públicas de maior eficiência e eficácia.

Sendo assim, o estudo tinha como objetivos a caracterização do município, a apuração das receitas arrecadas e despesas incorridas no sistema de abastecimento de água municipal, no primeiro semestre de 2018. E ainda, a avaliação da viabilidade financeira desse sistema, ou seja, a avaliação de se as receitas referentes às faturas de água são suficientes para manter o sistema de abastecimento em operação.

Com o intuito de atingir os objetivos, o estudo foi desenvolvido, em sua grande parte, através de relatórios contábeis fornecidos por servidores do município em estudo. Para melhor entendimento de algumas informações específicas ou até mesmo conhecer o funcionamento do sistema de abastecimento, utilizou-se de entrevista não estruturada com os servidores de cada área.

Diante das informações expostas no estudo, conclui-se que o sistema de abastecimento de água potável municipal operou com insuficiência de receitas no valor de R\$ 155.031,15 no primeiro semestre de 2018, e que a média mensal da insuficiência de receita foi de R\$ 25.838,53.

Os custos com maior relevância foram a energia elétrica, R\$ 141.729,47, e a mão de obra de servidores e empresa terceirizada, R\$ 73.345,43, que juntos somaram R\$ 215.074,90, e representam 83,11% dos custos incorridos no período.

Recomenda-se ao município que aprofunde o estudo, de maneira que seja possível conhecer o valor mínimo do metro cúbico de água para que não incorra em prejuízos com o sistema de abastecimento de água. E ainda, desenvolva pesquisa de campo, a fim de certificar-se de que todos os usuários de fato estão devidamente registrados no sistema tributário do município, maneira pela qual será possível efetuar cobranças mensais pelos serviços postos à disposição.

Por último, recomenda-se aplicar o estudo em demais municípios do Extremo Oeste de Santa Catarina, para que seja possível a comparabilidade das situações financeiras.

REFERÊNCIAS

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. Fundamentos de metodologia científica. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – sistema de informação de custos do setor público. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 25 nov. 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001366>. Acesso em: 06 nov. 2018.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e misto**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Censo Demográfico 2010 – Dados Gerais Santa Helena - SC**. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=421555&search=||info%EF1fico:-informa%E7%F5es-completas>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 nov. 2018.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 nov. 2018.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC aplicação de métodos quantitativos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (Siafi e Siafem)**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KILIVER, Olivio. **Contabilidade de custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**: textos e casos práticos com solução. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PEREIRA, Ana Luísa; ROMÃO, Ana Lúcia. **A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses**. In: REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE, vol. 12, núm. 27, 2015, Florianópolis. **Anais Eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/762/76249690007.pdf>>. Acesso em 06 de novembro de 2018.

PEREIRA, José Matias. **Curso de administração pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREIRA, José Matias: **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **Contabilidade de custos básica**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

SANTA HELENA - SC. **Lei Orgânica nº 02**, de setembro de 2010. Dispõe sobre a Lei da Organização Municipal, com o objetivo de organizar o exercício do poder, fortalecer as instituições democráticas, os direitos da pessoa humana e a valorização do trabalho. Diário Oficial. Santa Helena, SC, 22 set. 2010.

SANTOS, José Joel. **Contabilidade e análise de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Thaís Salgado; MELO, Luiz Carlos Figueira de: **Direito fundamental de acesso à água potável**: o fornecimento de água e a hipótese de suspensão por inadimplemento do usuário do artigo 40, v, da lei 11.445/2007 – lei de saneamento básico. **Idea**, Uberlândia, v. 7, n. 2. 2016.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2001.