

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EUDES MAFRA**

**SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO  
DE CASO NA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA  
CATARINA**

**Florianópolis  
2015**

**EUDES MAFRA**

**SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO  
DE CASO NA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA  
CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado como um dos pré-requisitos para  
obtenção de título de bacharel em Ciências  
Contábeis.

Professor Orientador: Flávio da Cruz, M.Sc.

**Florianópolis**

**2015**

**EUDES MAFRA**

**SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO  
DE CASO NA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA  
CATARINA**

Este trabalho de conclusão de curso foi apresentado no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

---

Professor Marcelo Haendchen Dutra

Coordenador de Trabalho de Conclusão de Curso do Departamento de Ciências  
Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professor Flávio da Cruz, M. Sc.

Orientador

---

Profª Drª Fabricia Silva da Rosa

Membro

---

Joice Denise Schafer

Membro

*À Larissa Goedert Cabral, porto seguro,  
companhia de todos os momentos...  
Me leve contigo seja aonde for.*

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por tudo que tem feito por mim ao longo desses anos e por ter chegado até aqui e estar concluindo esta importante etapa da minha vida pessoal e profissional.

À minha namorada, Larissa Goedert Cabral, por todo apoio e motivação que me proporcionou, além da companhia, compreensão e incentivo durante o processo de elaboração dessa monografia. É ela quem mais me apoia e contribui para que eu alcance meus objetivos.

À minha família, que me apoiou em todos os momentos da minha vida, bem como nas dificuldades que encontrei ao longo dos tempos e da graduação em ciências contábeis.

Um grande agradecimento ao meu orientador nesse trabalho, Prof. Flávio da Cruz, que desde as suas aulas de contabilidade pública demonstrou ter um grande conhecimento na área. Foi uma honra ser orientado por ele que é um dos principais nomes da contabilidade pública no Brasil, o qual foi um mestre pela atenção dada a essa monografia e por demonstrar os caminhos a serem seguidos, desde a aceitação do projeto de pesquisa até a conclusão final do trabalho.

À Gésyka Mafra Silva, por toda a ajuda fornecida neste trabalho quanto a formatação e análise segundo os critérios gramaticais vigentes da língua portuguesa, inclusive quanto as normas técnicas para elaboração de trabalhos acadêmicos.

Agradeço também ao Sr. Marcelo Inocência Pereira, contador da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, gerente de sistemas de gestão fiscal, o qual foi muito prestativo, se dispondo prontamente a contribuir com esse trabalho, disponibilizando dados e informações que foram muito importantes para a conclusão da pesquisa.

MAFRA, Eudes. **SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA**. 2015. 99 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

## **RESUMO**

Uma preocupação existente na sociedade é a de que o poder público utilize os recursos advindos da arrecadação de tributos observando, dentro muitos aspectos, o princípio constitucional da eficiência, proporcionando bens e serviços de qualidade. O acompanhamento e o controle dos custos das operações dos órgãos da administração estatal tem o papel de contribuir para que se utilize o erário com esse objetivo. Assim sendo, pretendia-se neste estudo verificar a implantação dos sistemas de custos nos órgãos da administração pública estadual através da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, bem como a forma como são apropriados os custos nesses sistemas de apoio à gestão. Esta pesquisa foi realizada junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina com o objetivo de estudar o projeto de implantação de sistema custos na administração estadual, através de pesquisa junto ao setor de contabilidade da secretaria, realizando uma entrevista não estruturada com o responsável pela equipe técnica encarregada do sistema. Os resultados encontrados demonstraram que apesar da preocupação da Secretaria da Fazenda estadual em atender às disposições legais que exigem a apuração de custos, o projeto piloto para efetivar essa prática só deve ser aplicado pela equipe técnica no final de 2016. Uma limitação deste estudo reside em que, mesmo com a normatização existente, ainda são pouco observadas experiências práticas por parte do setor público na apuração de custos.

**Palavras-Chave:** Custos na Administração Pública. Apropriação de Custos no Setor Estatal. Sistemas de Gestão Governamental.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Transformação dos dados em informações .....	60
Figura 2 - Ciclo da informação de custos .....	34

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparação do Custo Escolar de 30 escolas catarinenses pesquisadas na área de abrangência das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional – anos-bases 2012 e 2013 .....	63
Gráfico 2 – Comparação do Custo Escolar Médio das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional - ano-base 2013.....	65
Gráfico 3 – Comparação do Custo Escolar Médio segundo o porte de 30 escolas estudadas no âmbito de seis Secretarias de Estado Desenvolvimento Regional medianas – ano-base 2013.....	66
Gráfico 4 – Comparação do Custo Escolar Médio de escolas catarinenses de pequeno porte – ano-base 2013 .....	67

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atividade: Consulta Médica .....	30
Quadro 2 – Atividade: Ministras Aulas .....	30
Quadro 3 – Sistema Tradicional x Sistema ABC .....	33
Quadro 4 – Exemplo de Programa de Meta Física de forma regionalizada .....	40
Quadro 5 – Exemplo de programa, objetivos e metas .....	41
Quadro 6 – Custo Aluno sem Hospital Universitário .....	47
Quadro 7 – Resumo das NBC's T 16.1 à 16.11 .....	52

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição do Custo Escolar de 30 escolas catarinenses pesquisadas na área de abrangência das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional – anos-bases 2012 e 2013 .....	64
--	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ACP	Apropriação de Custos Públicos
APP	Associação de Pais e Professores
CAGE	Contadoria e Auditoria Geral do Estado
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DCOG	Diretoria de Contabilidade Geral
EHCC	Estruturação Hierárquica dos Centros de Custo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
GECOC	Gerência de Contabilidade Centralizada
GECOF	Gerência de Contabilidade Financeira
GEINC	Gerência de Informações Contábeis e Transparência da Gestão Pública
GESIF	Gerência de Sistemas de Gestão Fiscal
GNOC	Gerência de Estudos e Normatização Contábil
GTCUSTOS	Grupo de Trabalho de Apuração de Custos
IFAC	Internacional Federation of Accountants
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MOG	Ministério de Orçamento e Gestão
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
PPA	Plano Plurianual
PCH	Pequena Central Hidrelétrica
SDR	Secretaria de Desenvolvimento Regional
SEA	Secretaria de Estado da Administração
SEFAZ/BA	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
SEFAZ/SC	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
SEFAZ/RS	Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul
SEGESP	Secretaria de Gestão de Pessoas
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIC-SC	Sistema de Informação de Custos de Santa Catarina
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SIC-RS	Sistema de Informação de Custos do Rio Grande do Sul
SIGEF	Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	14
1.2 TEMA E PROBLEMA .....	15
1.3 OBJETIVOS .....	16
1.3.1 Objetivo Geral .....	16
1.3.2 Objetivos Específicos .....	17
1.4 JUSTIFICATIVA .....	17
1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA .....	19
1.5.1 Tipos de Pesquisa .....	19
1.5.2 – Coleta de Dados .....	21
1.5.3 Análise de Dados .....	21
1.6 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES .....	22
1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>24</b>
2.1 CONTABILIDADE .....	24
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	25
2.3 CUSTOS NAS ENTIDADES PÚBLICAS .....	27
2.4 PROGRAMAS E METAS FÍSICAS SOB A ÓTICA DA REGULAMENTAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL E DA SEFAZ/SC .....	35
2.5 A EXPERIÊNCIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA E O SISTEMA DE GESTÃO DA SEFAZ/SC .....	42
2.6 A EXPERIÊNCIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA NA APURAÇÃO DE CUSTOS .....	46
2.7 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBC T 16 .....	48
2.8 TERRITORIALIZAÇÃO X MELHORIA NA VEICULAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES – NBC TSP 18 .....	53
<b>3 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>55</b>
3.1 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC T 16.11: SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP) .....	55
3.2 QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA NÃO ESTRUTURADA – SEFAZ/SC .....	58
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>88</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	88
4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO A METODOLOGIA .....	90
4.3 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS .....	91
4.4 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS .....	92

<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>93</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>99</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Ciência Contábil tem como uma de suas principais funções, a de elaborar e fornecer informações relevantes e fidedignas para seus usuários, de modo a embasar a tomada de decisão destes, sejam eles usuários internos ou externos, de organizações públicas ou privadas.

No âmbito das organizações públicas, bem como da administração estatal, a Contabilidade atua de modo a salvaguardar os interesses da coletividade, proporcionando às autoridades públicas manter controle e monitoramento sobre os gastos realizados, em prol de uma melhor utilização dos recursos arrecadados, os quais são de interesse de toda a sociedade.

Atualmente a administração pública, de todas as esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), vem enfrentando vários desafios, dentre eles a superação do sistema burocrático tradicional e a busca pela eficiência e a eficácia das ações da gestão pública.

Devido à importância que tem o conceito de eficiência, este se encontra inserido no texto da Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, *caput*, a saber: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

De acordo com o constitucionalista Moraes (2000), o princípio da eficiência impõe à Administração Pública, tanto direta quanto indireta, bem como a seus agentes e gestores, a persecução do bem comum e a preocupação com os benefícios à coletividade por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa e eficaz. Segundo o autor, deve-se fazer uma busca frequente pela qualidade na prestação dos serviços públicos, prevalecendo a adoção de critérios legais e morais necessários para que se utilizem da melhor maneira os recursos públicos de modo a evitar desperdícios garantir uma maior rentabilidade social. É preciso atentar à economia de recursos para atender aos serviços que de fato são importantes ao bem comum da sociedade

Nesta discussão cabe ressaltar que a aplicação de um método para controle e apuração dos custos parece ser um componente fundamental para que o poder público pratique uma gestão adequada e possa ao mesmo tempo respeitar o princípio da eficiência.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA

Para que a Administração Pública venha a oferecer seus serviços de modo mais simples, rápido e econômico, necessitará criar instrumentos de gestão visando atingir estes objetivos. O art. 4º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), versa a respeito de custos no orçamento, a saber:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

[...]

Ainda sobre o assunto, a referida Lei dispõe, em seu art. 50, § 3º, que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Em relação ao exposto no parágrafo acima, Cruz (2001) esclarece que “manter um sistema de custos, devidamente estruturado objetivando aplicar as técnicas destes na contabilidade pública, é sem sombra de dúvida um grande avanço no gerenciamento da coisa pública”.

Atualmente, observa-se que as experiências de sistemas de custos na Administração Pública no Estado de Santa Catarina ainda são muito tímidas, de modo que não existe algo concreto implantado de forma consolidada auxiliando continuamente a gestão dos recursos públicos de modo a obter uma melhoria na utilização do erário.

Pode-se constatar que o sistema de custos no seu todo, e como o entendemos, segundo a praxe de software contábil para apoio à tomada de decisões, ainda está sendo desenvolvido. Pela entrevista aplicada percebeu-se que mesmo ainda está na fase de projeto piloto.

Embora o desenvolvimento de sistemas de custos no setor público ainda seja tímido, a tendência é que se desenvolva mais acentuadamente ao longo dos anos, pois o cidadão brasileiro está cada vez mais consciente de seu papel fiscalizador, questionando os gastos efetuados e os resultados obtidos pelos gestores públicos. Cabe lembrar também a adoção das normas internacionais de contabilidade e as normas vigentes, como a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Deve-se considerar a importância da implantação de um sistema de custos devidamente estruturado nos órgãos governamentais e que experiências já implantadas poderão ser utilizadas como referência e melhoradas por gestores públicos.

Considerando, ainda, que os setores de contabilidade devem observar a eficiência e eficácia no trato do patrimônio público, o presente estudo buscará analisar o sistema que a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEFAZ/SC) pretende implantar, a fim de responder a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o nível, em 2015, da elaboração do sistema de custos pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina?

### **1.3 OBJETIVOS**

Definido o problema de pesquisa, faz-se necessário traçar um objetivo a fim de encontrar respostas à questão de pesquisa levantada. Assim, é demonstrado adiante o objetivo geral da pesquisa, subdividido em quatro objetivos específicos,

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Os sistemas que geram dados e informações de custos na gestão pública têm por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, sendo essenciais para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público, o qual, em muitas situações, apresenta-se notadamente ineficiente na aplicação dos recursos.

Pretende-se verificar a implantação dos sistemas de custos nos órgãos da administração pública estadual através da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, bem como a forma como são apropriados os custos nesses sistemas de apoio à gestão.

Dessa forma, pode-se averiguar em que estado se encontra o cumprimento de dispositivos legais quanto à apuração de custos no setor governamental conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 50, § 3º, além das demais normas e regulamentos vigentes que regem a contabilidade no setor público brasileiro.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Para que se alcance o objetivo geral apresentado, foram estabelecidos alguns objetivos específicos, a saber:

- a) investigar a implementação dos sistemas de custos;
- b) verificar o estágio em que se encontram a implantação e a aplicação destes pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina;
- c) verificar quais os métodos utilizados para a apropriação dos custos através desses sistemas;
- d) averiguar impasses, obstáculos e resistências dos órgãos e gestores públicos na implementação de tais sistemas, traçando um paralelo com as vantagens percebidas durante e após a instalação destes.

### **1.4 JUSTIFICATIVA**

O tema da pesquisa é relevante sob várias perspectivas, entre as quais a de que uma correta implementação dos sistemas de custos, e do uso adequado das informações geradas pode-se melhorar a gestão dos recursos públicos.

Além disso, pode trazer benefícios a toda a sociedade, principalmente em momentos em que o cenário econômico é desfavorável, exigindo das organizações, sejam elas públicas ou privadas, controle dos custos de suas operações, situação vivida atualmente no ano de 2015.

Este estudo pode evidenciar a importância dessa boa gestão estatal para estudantes de Ciências Contábeis e de outras áreas de conhecimento, bem como para a comunidade em geral, a quem pode ser permitido o acesso às informações geradas pelos sistemas de custeio, de forma a ensejar a instrumentalização do controle social, possibilitando à população em geral que fiscalize os governantes e demais indivíduos encarregados do poder público, exercendo sua influência sobre os mesmos.

Parte-se da ideia que a sociedade exerça o controle social, como forma de atitude democrática, utilizando-se de informações geradas pela contabilidade do setor público, devendo estas ser transparentes, acessíveis, compreensíveis e relevantes, possibilitando uma ação popular no acompanhamento da administração na máquina estatal.

Para tanto, é necessário que haja a adoção de tecnologias da informação adequadas, com a utilização de sistemas geradores de informações relevantes, que garantam a transparência aos dados e informações e, através de regulamentação, o livre acesso a esse objeto de interesse social.

Devido à relevância da temática, a Lei de Responsabilidade Fiscal fez resgatar a preocupação dos administradores públicos com as limitações de gastos e a implantação de uma adequada Contabilidade de Custos a fim de mensurar de forma mais apurada como é gasto todo e qualquer recurso à disposição do ente público.

Uma preocupação frequente dos administradores públicos é a de mostrar a capacidade de execução e a quantidade de obras/projetos executados em sua gestão, bem como os programas implementados por eles. Para alcançar esse objetivo, esses administradores deveriam acima de tudo buscar evidenciar a forma como foi gasto o recurso do contribuinte, esclarecendo se a aplicação do recurso ocorreu de forma eficaz e eficiente.

Para uma adequada e precisa apropriação e mensuração de custos todo ente governamental deve mensurar e avaliar o consumo dos bens públicos, do recurso arrecadado do contribuinte, através de dispêndios monetários convertidos em atividades e projetos de obras, serviços, compras, com vistas a atender à sociedade civil da forma mais apropriada, gerando desenvolvimento econômico e social de interesse público.

O objetivo da implantação de uma contabilidade de custos evoluída no âmbito da administração governamental não é o de utilizá-la como um instrumento de exploração econômico-financeira, mas sim o de alcançar um modelo de otimização da aplicação dos recursos na execução das atividades voltadas ao bem público, com vistas à diminuição dos problemas econômico-sociais, os quais limitam o avanço do país como um todo.

Isto posto, o que se quer buscar é verificar o quão rentáveis, produtivos, contributivos podem ser para o bem público, a correta implantação de sistemas de custos na administração estatal e o bom uso da informação gerada para que se tenha um gerenciamento mais eficiente da máquina estatal.

Pode-se considerar ainda a relevância do estudo tendo em vista que as discussões acerca da temática apresentada são temas recentes em discussão no âmbito dos órgãos reguladores da Contabilidade Pública no Brasil.

Dessa forma, espera-se que esta pesquisa possa contribuir para um maior entendimento do significado da implantação de sistemas de custos na administração pública, bem como da contribuição dessa tecnologia e dos dados e informações gerados para o bom andamento da gerência governamental.

## **1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA**

Torna-se necessário, durante a elaboração de um trabalho científico, o conhecimento das metodologias a serem seguidas pelo pesquisador no desenvolvimento de seu estudo. Para tanto, identificam-se os tipos de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados, bem como os tipos de análise dos dados a serem utilizados.

### **1.5.1 Tipos de Pesquisa**

Qualquer estudo acadêmico deve estar de acordo com uma metodologia científica que, segundo Demo (1998), pode ser definida da seguinte maneira:

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos

caminhos. A finalidade da ciência é tratar da realidade teórica e praticamente, para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos.

Desse modo, a metodologia é o estudo dos métodos necessários à elaboração da pesquisa científica. Nesta pesquisa foi adotada a divisão proposta por Beuren et al. (2010), para os quais as tipologias de delineamento de pesquisa são agrupadas em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Com base nos objetivos propostos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória. De acordo com Beuren et al. (2010, p. 80):

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condição de pesquisa.

Assim sendo, a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral de determinado fato através de aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinado tema.

Quanto aos procedimentos, o estudo é desenvolvido mediante a aplicação de um estudo de caso. No que tange ao estudo de caso, Beuren et al. (2010, p. 84) apresentam o seguinte:

A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

Assim, para alcançar o objetivo desta pesquisa referente à análise da implantação de sistema de custo na administração pública no estado de Santa Catarina, será feito um estudo de caso junto à SEFAZ/SC.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa. Como apontam Beuren et al. (2010, p. 92) “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Buscando analisar o sistema de custos utilizado na administração pública do Estado de Santa Catarina, este estudo contempla as características de pesquisa qualitativa, pois em sua realização são interpretados dados e informações de tal sistema, colhidos através da Secretaria de Estado da Fazenda.

### **1.5.2 – Coleta de Dados**

Para a coleta de dados será utilizada uma entrevista com o responsável pelo setor de contabilidade envolvido no projeto de implantação do sistema de custo na administração estadual, visando complementar os dados sobre o tema desta pesquisa e compreender melhor a forma de funcionamento do referido sistema. Tal entrevista ocorrerá através de um questionário, composto por vinte e uma questões elaboradas pelo autor desta monografia, conforme demonstrado no apêndice A.

O modelo de entrevista aplicado é o de entrevista não estruturada, também chamado de entrevista em profundidade, e, de acordo com Beuren et al. (2010, p. 133) esse modelo de entrevista “possibilita ao entrevistado a liberdade de desenvolver cada situação na direção que considera mais adequada”. De acordo com os autores tal modelo permite ao entrevistador explorar de forma mais ampla as questões apresentadas.

Nesse sentido, Marconi e Lakatos (2002 apud Beuren et al., 2010, p.133) “mencionam que as perguntas são abertas e podem ser respondidas em ambientes de conversação informal”. Assim sendo, na entrevista não estruturada o objetivo é não apenas saber com que frequência ocorrem os fatos pesquisados, mas também saber como e o por que algo ocorre. Os dados obtidos nesse tipo de entrevista podem ser utilizados para uma análise qualitativa, e não apenas uma análise quantitativa.

Assim sendo, foi realizada uma entrevista no local de trabalho do entrevistado, ou seja, dentro das dependências da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, utilizando-se um dispositivo eletrônico para a gravação da conversa, de modo a permitir a transcrição das respostas de maneira completa, além de economizar tempo na entrevista, tendo em vista que não houve a necessidade de realizar anotações ao longo do processo.

### **1.5.3 Análise de Dados**

Segundo Beuren et al. (2010, p. 136) “a análise dos dados está presente em vários estágios da investigação científica, tornando-se mais formal após o encerramento do processo de coleta de dados”.

Tendo concluído o processo de coleta de dados para a pesquisa, o passo a seguir é proceder à análise desses dados. O objetivo dessa etapa, segundo Gil (1999, apud Beuren et al., 2010, p.136) “é organizar de forma sistemática os dados, de modo a possibilitar o fornecimento de respostas ao problema de investigação da pesquisa”.

Desse modo, a análise dos dados deste estudo consiste em entender o trabalho da Secretaria de Estado da Fazenda em relação a sistemas de custos através da análise das respostas obtidas em entrevista.

## **1.6 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES**

Esta pesquisa foi realizada junto à Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina com o objetivo de estudar o projeto de implantação de sistema custos na administração estadual em 2014, através de estudo de caso com pesquisa junto ao setor de contabilidade da Secretaria.

Uma das limitações encontradas foi a pouca quantidade de material sobre o assunto do trabalho, principalmente em se tratando de experiências práticas na utilização de sistemas de custos no setor público.

## **1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO**

Esta monografia está estruturada em quatro capítulos. No primeiro capítulo é apresentada a introdução, que contém: (i) as considerações iniciais sobre o tema do estudo; (ii) apresentação do tema e do problema de pesquisa; (iii) objetivos geral e específicos; (iv) justificativa da pesquisa; (v) a metodologia utilizada; e (vi) delimitação e limitações do estudo.

No segundo capítulo, é apresentada a fundamentação teórica que compreende: (i) contabilidade; (ii) contabilidade pública; (iii) custos nas entidades públicas; (iv) programas e metas físicas sob a ótica da regulamentação do governo federal e da SEFAZ/SC; (v) a experiência da secretaria da fazenda da Bahia e o sistema de gestão da SEFAZ/SC; (vi) a experiência da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) na apuração de custos; (vii) normas brasileiras de

contabilidade aplicadas ao setor público – NBC T 16; e (viii) territorialização x melhoria na veiculação de dados e informações – NBC TSP 18.

Por sua vez, o terceiro capítulo apresenta a análise dos resultados, que contém: (i) normas brasileiras de contabilidade – NBC T 16.11: subsistema de informação de custos do setor público, e (ii) questionário de entrevista não estruturada – SEFAZ/SC.

No quarto capítulo, são apresentadas as considerações finais referentes ao trabalho, bem como sugestões de temas para pesquisas futuras.

Na última seção, são elencadas as referências que foram utilizadas para a construção dessa monografia.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo são abordados os conceitos relativos ao tema deste estudo. Destaca-se, relativo ao campo da teoria, a fundamentação de contabilidade, contabilidade pública, custos nas entidades públicas, programas e metas físicas, experiência de custos no estado da Bahia, experiência de custos na UFSC e normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

### 2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade, também chamada de ciência contábil, é definida por Marion (2009) como uma ciência social, a qual é responsável, dentre inúmeras atribuições, pelo estudo do patrimônio, o qual é gerado através de ações humanas, a fim de mensurar, acompanhar e controlar a situação patrimonial das organizações sejam elas públicas ou privadas, bem como observar suas variações. Assim, a contabilidade provê informações para auxílio na tomada de decisões. Em relação ao patrimônio pode-se dizer que é o conjunto de bens, direitos e obrigações de propriedade da organização.

Conforme apontado por Marion (2009) pode-se dizer que a contabilidade é a linguagem dos negócios, ou seja, é ela que fornece dados e informações para que as organizações possam mensurar seus resultados e avaliar o desempenho de suas atividades, estabelecendo as diretrizes para a tomada de decisão.

Ainda segundo Marion (2009, p. 26), “vivemos um momento em que aplicar os recursos escassos disponíveis com a máxima eficiência tornou-se, dadas as dificuldades econômicas (concorrência, etc), uma tarefa nada fácil”. De acordo com o autor a experiência e o *feeling* dos gestores das organizações não são mais fatores decisivos na atuação da empresa, sendo necessárias informações que demonstrem a realidade, e essas informações podem ser obtidas nos relatórios elaborados pela contabilidade.

Nessa temática, têm-se os usuários das informações geradas pela contabilidade podem ser tanto internos quanto externos à organização. Como usuários internos podem-se citar gerentes, diretores, administradores, funcionários

em geral e os acionistas. Em relação aos usuários externos, podem-se citar os investidores, fornecedores, clientes, bancos, fisco, e qualquer outro usuário externo que possa ter interesse nas atividades e na movimentação do patrimônio de uma empresa.

## 2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade é dividida em diversas áreas de atuação, tais como: contabilidade empresarial, contabilidade de custos, contabilidade gerencial, contabilidade tributária, controladoria, auditoria contábil, perícia contábil, dentre outras. Um dos ramos (especialidades) da contabilidade, no qual se enquadra este estudo, é denominado contabilidade pública, também chamado de contabilidade governamental.

Conforme explicitado pela Associação Brasileira de Orçamento Público (apud Platt Neto, 2014, p. 6) a contabilidade pública “é o ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

A contabilidade pública no Brasil é regulamentada, dentre outras normas, pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

A referida Lei, em seu Título IX (da contabilidade), Capítulo I (disposições gerais), versa a respeito de algumas atribuições da contabilidade no setor estatal, a saber:

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

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

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública fôr parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

Conforme exposto por Lima e Castro (2009, p. 1), tem-se que a contabilidade pública é:

[...] o conhecimento especializado da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer a sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Na visão de Platt Neto (2014), há três finalidades da contabilidade pública e os respectivos usuários enfocados por essa. O autor aponta para a preocupação de que a contabilidade deva evidenciar dados e informações necessários à:

- a) tomada de decisões: voltadas aos gestores públicos, eleitos, indicados ou de carreira, que devem apoiar suas decisões envolvendo os recursos públicos;
- b) prestação de contas: voltadas à subsidiar a fiscalização prevista constitucionalmente, exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio de tribunais de contas, e pelo sistema de controle interno de cada Poder; e
- c) instrumentalização do controle social: voltadas à população em geral que, individualmente ou em grupos, exerce influência sobre os governantes e demais encarregados do poder público. (Platt Neto, 2014, p. 7).

Ainda conforme explicado por Platt Neto (2014, p. 7), tem-se que independentemente de o patrimônio público ser o objeto de estudo da contabilidade pública, esta não está limitada apenas a bens, direitos e obrigações, tendo em vista que: “[...] desenvolve ações, sistematiza dados e produz informações sobre o orçamento público e outros aspectos das entidades públicas estatais, de natureza econômica, financeira e física”.

Segundo aponta Slomski (2003) a filosofia da *accountability*, a qual se refere à responsabilidade dos gestores de prestar contas, deve estar muito presente dentro da administração pública, tendo em vista o dever que os representantes eleitos pela sociedade têm de prestar contas de seus atos.

Nessa discussão, pode-se entender que o Estado deve manter em sua estrutura administrativa mecanismos de controle, tanto interno quanto externo, da utilização dos recursos, de modo que se possa mensurar a eficiência e a eficácia do serviço público, demonstrando uma utilização correta do capital que advém da cobrança de tributos.

Em vista disso, os entes da administração estatal devem cumprimento à Lei Complementar nº 101/2000, no sentido de estruturar um sistema para apurar os custos de suas operações.

### **2.3 CUSTOS NAS ENTIDADES PÚBLICAS**

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que é responsável pelo controle e mensuração dos recursos que uma empresa gasta para a produção de seus bens e serviços, a fim de saber quanto ela gasta para realizar suas atividades e conhecer os custos de seus produtos. A contabilidade de custos é utilizada em larga escala pelas empresas do setor privado há muito tempo, sendo que nas entidades do setor público, atualmente, é pouco explorada.

Assim, a contabilidade de custos faz a coleta, classificação e registro dos dados de custeio. Esses dados coletados podem ser monetários ou físicos. Como exemplo de dados físicos tem-se a quantidade de produtos produzida, a quantidade de horas trabalhadas, a quantidade de insumos utilizada, etc.

Na apuração dos custos, a contabilidade se utiliza de “métodos de custeio”, os quais são modelos criados para a mensuração dos custos, onde esses são atribuídos aos produtos e serviços de acordo com um critério determinado. Dentre os principais métodos de custeio podem-se citar: método de custeio por absorção; método de custeio variável ou direto; método de custeio baseado em atividades; método de custeio padrão.

Na administração das entidades públicas também é possível, e necessário, que se realize a mensuração dos custos, uma vez que o Estado tem o dever de conceder determinados bens e serviços à coletividade, atentando à aplicação correta do dinheiro, podendo realizar parcerias com a iniciativa privada caso acredite não dispor das melhores condições para a produção dos bens e serviços.

Nesse sentido, Slomski (2003, p. 376) traz uma reflexão interessante a respeito do tema:

Com a evolução da sociedade e com o evento terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços. Dessa forma, conceitua-se custo como todo sacrifício (consumo) de ativos para a obtenção de produtos ou serviços.

Assim pode-se inferir que um sistema de custos bem estruturado nas entidades do setor público é importante para que os gestores possam tomar as decisões mais benéficas para a entidade e também àqueles atingidos por suas ações.

Dentre os diversos métodos de custeio, tem-se o método de custeio baseado em atividades, conhecido como ABC, o qual analisa o comportamento dos custos de acordo com as atividades, de modo a estabelecer uma relação entre as atividades que a organização realiza e o consumo de recursos para a produção dos bens e/ou serviços.

Segundo Martins (2010, p. 87), o ABC é [...] um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Na visão de Slomski (2003, p. 382) o método ABC é tratado como o mais indicado para utilização no setor público, e em relação a isso ao autor explica o seguinte:

O Custeio Baseado em Atividades, certamente, é o que mais se aplica às entidades públicas de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades; é claro que faz-se necessário, aqui, distinguir atividades do orçamento programa das atividades do Método de Custeamento ABC; naquele caso, atividade é toda ação permanente de governo, e projetos são ações com limitação no tempo e, nesse caso, atividade é toda a ação que consome recursos, seja no orçamento público, projetos ou atividades.

Os recursos, ou seja, aquilo que é necessário para a produção dos bens e serviços, segundo Cruz e Platt Neto (2007, p. 94), são “todos os custos e despesas incorridos e que, dentre outros, envolvem produção, gerenciamento, fornecimento e venda de um produto”. Como exemplo de recurso podem-se citar: salário de

pessoal, material de escritório, aluguel, matérias primas utilizadas na produção e a depreciação dos equipamentos de acordo com o modo que são utilizados pela entidade.

As organizações públicas, com o objetivo de produzir os bens e serviços demandados pelos seus consumidores, ou seja, a sociedade, precisam ter acesso a uma estrutura física para produção dos bens e serviços, bem como acesso a recursos financeiros e recursos humanos.

Nesse sentido, as organizações consomem esses recursos a fim de gerar um produto ou serviço e disponibilizá-lo aos clientes, devendo atentar-se, nesse processo, às necessidades individuais e conjuntas dos consumidores, a suas preferências, além de observar se o produto ou serviço gerado será útil e se trará benefícios a estes.

Para que isso se concretize, é preciso que a organização realize uma avaliação minuciosa desses produtos e serviços ofertados às pessoas, a fim de evitar que se coloque à disposição das pessoas algo defeituoso e que acarretará em problemas, podendo denegrir o nome da empresa e a credibilidade que essa tenha no mercado.

Os produtos, na visão de Cruz e Platt Neto (2007, p. 94), são “todos os bens e serviços que a entidade gera para atingir seus fins, sejam eles lucro ou atendimento de necessidades públicas”. Como exemplo de produto podem-se citar: obras rodoviárias, serviços hospitalares, serviços escolares, certidões e serviço de empréstimo.

Para entender ao método de custeio ABC também é necessário que se observe o conceito de atividade. Conforme demonstrado por Martins (2010, p. 93) uma atividade é:

[...] uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas.

Isso posto, para ilustrar os conceitos aqui abordados, são apresentados nos quadros 1 e 2 abaixo, dois exemplos elaborados por Cruz e Platt Neto (2007), que demonstram uma atividade, recursos utilizados e o produto, a saber:

**Quadro 1 – Atividade: Consulta Médica**

Atividade:	Prestar consultas médicas.
Recursos:	Salário do médico, aluguel da sala, material de curativos, energia elétrica, água, depreciação de equipamentos médicos, etc.
Produto:	Serviço de atendimento médico.

Fonte: Cruz; Platt Neto. 2007, p. 95.

**Quadro 2 – Atividade: Ministras Aulas**

Atividade :	Transmitir o conteúdo de aulas aos alunos.
Recursos:	Salário do professor, manutenção da sala, giz, carteiras, apostilas etc.
Produto:	Aulas de formação escolar.

Fonte: Cruz; Platt Neto. 2007, p. 95.

Conforme apontado por Cruz e Platt Neto (2007, p. 96), o ABC é um método de custeamento importante, pois permite ao gestor “conhecer os processos e atividades que a entidade desenvolve para atingir seus objetivos, podendo-se, com isso, aperfeiçoá-los, analisar seu consumo de recursos, entre outras análises”.

Os autores supracitados enumeram cinco fatores que, pelo motivo de aumentarem a importância da utilização do método, consideram “fatores chave para utilização no método de custeamento ABC”, modo que o resultado apresentado pelo ABC se diferencia dos outros métodos de custeio. São eles:

- a) quando os custos indiretos estão maiores ou estão crescendo em relação ao custo total;
- b) quando se utiliza apenas uma base de rateio para a organização costuma-se ter melhores resultados, evidenciando custos mais acurados. Por exemplo, se a entidade distribui seus custos indiretos com base no número de horas de mão-de-obra direta, mas boa parte do processo de produção é automatizado ou representa custos de

transformação mais significativos em relação ao total, gerando valores arbitrários grandes;

c) se ocorreu substituição do padrão manual por equipamentos automatizados ou computadorizados;

d) quando se produz bens e/ou serviços muito diversificados, no que se refere aos volumes de produção ou ao processo produtivo demandado; e

e) quando se trabalha com clientela diversificada em termos de volume de encomendas, de especificações especiais, de serviços tradicionais etc. (CRUZ; PLATT NETO, 2007, p. 96-97)

Observando esse cinco fatores, tem-se que os mesmos atentam à realidade da administração pública, tendo em vista a utilização dos critérios de rateio, observância aos custos indiretos, além de que considera a produção de bens e serviços muito diversificados para uma clientela muito diversificada que é a sociedade em geral.

Dentro dessa temática, é possível expor um caso de uma unidade administrativa em relação à atividade, aos recursos necessários e ao produto gerado, tendo como exemplo um posto policial móvel montado no centro de uma cidade.

Quanto à atividade do posto policial pode-se estabelecer que seja a de prestar orientações a motoristas e pedestres, bem como fiscalizar o trânsito local. Para realizar essa atividade o posto policial necessitaria de uma série de recursos, como por exemplo: um veículo de porte médio a grande para montar a base móvel de operação no centro da cidade; policiais disponíveis para atuação no local; remuneração aos policiais; material para distribuir aos motoristas e pedestres alertando quanto aos riscos no trânsito; equipamento para monitorar a velocidade dos veículos nas ruas; equipamento para sinalização do local; entre outros.

Assim, objetiva-se, como serviço gerado, um trabalho de conscientização da população quanto à prudência no trânsito, a fim de contribuir para a diminuição no número de acidentes e multas, além de aumentar a segurança de quem utiliza as ruas da cidade.

Outro método de custeio que pode se fazer presente dentro das organizações é o custeio por absorção. Na visão de Slomski (2003, p. 376) o custeio por absorção “[...] 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”. Segundo o autor, os ativos dos quais as organizações se utilizam para gerarem os produtos e serviços, serão

alocados por absorção à esses, tendo em vista a quantidade de ativos que se precisa sacrificar para a obtenção dos mesmos.

Desse modo, nesse método se busca conhecer o custo dos produtos e serviços através da mensuração de quanto cada um absorve dos itens de custo, ou seja, observar quais dos itens de custeio e quanto da estrutura à disposição da organização são utilizados na produção para a consecução dos produtos e serviços, de modo a alocar os custos diretos de maneira proporcional à quantidade produzida e os custos indiretos por meio de rateio.

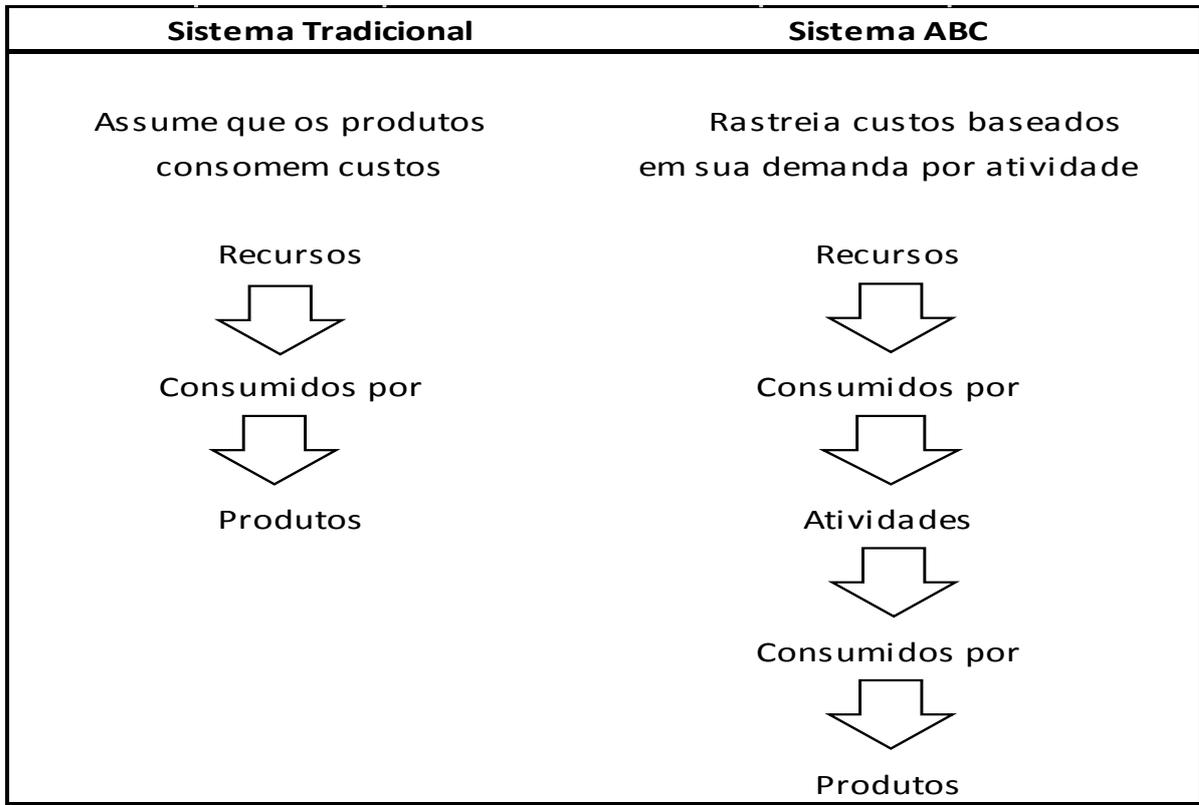
De acordo com Slomski (2003), independentemente do método de custeio a ser utilizado, os itens do método que devem receber uma maior atenção, discussão e análise, além de serem mais bem trabalhados por quem o aplica, são os custos indiretos da produção, os quais correspondem aos gastos gerais, que não se relacionam de maneira direto com os produtos e serviços.

No método de custeio por absorção esses custos indiretos são alocados aos produtos e serviços de acordo com uma metodologia de rateio predefinida. Os teóricos que criticam o custeio por absorção e que não concordam com sua utilização, entendem que o rateio utilizado é arbitrário, não sendo possível identificar corretamente quais os custos a serem atribuídos aos produtos e serviços. (Slomski, 2003).

Na aplicação de um método de custeio nas entidades do setor público deve-se procurar adaptar da melhor maneira o método à realidade da administração pública, tendo em vista que as atividades realizadas são predominantemente de prestação de serviços. Nesse sentido há a preocupação em segregar os custos que são comuns à mais de um serviço (custos indiretos), sendo necessária a utilização de um método que venha a minimizar as distorções causadas pelo rateio desses custos. (Slomski, 2003 apud Martins, 2013)

Nessa discussão, Cruz e Platt Neto (2007) apresentam um quadro comparativo entre o sistema tradicional de custeio, no qual está incluído o custeio por absorção, e o sistema ABC, conforme apresentado no quadro 3:

**Quadro 3 – Sistema Tradicional x Sistema ABC**



Fonte: Cruz; Platt Neto. 2007, p. 98.

O custeio por absorção tem como vantagem ser um modelo mais simplificado, o que facilita sua aplicação na administração pública, a qual é composta por uma imensa quantidade de órgãos. Apesar disso, não se pode menosprezar o método, sendo que ele pode sim proporcionar uma apuração de custos satisfatória, desde que adaptado corretamente à realidade do setor público. Entretanto, por ser mais simplista, há a desvantagem da alocação dos custos indiretos, pois como o setor presta uma imensa quantidade de serviços, ocorre a utilização dos mesmos custos indiretos para diferentes atividades de serviços, podendo tornar a alocação desses custos arbitrária e distorcendo o custo final em alguns setores.

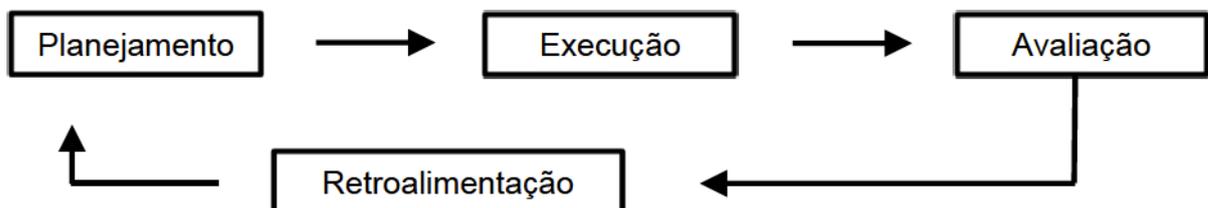
No custeio ABC existe, dentre diversas vantagens, a de utilizar-se da estrutura organizacional do setor estatal, organizada em atividades para a apuração dos custos, além de que através do uso dos direcionadores de custos a alocação dos custos indiretos pode ser feita de modo mais objetivo e preciso para as atividades e posteriormente aos produtos e serviços.

Por outro norte, a implantação do ABC, apesar de oferecer resultados mais acurados, pode acarretar em um custo elevado em função da enorme quantidade de produtos e serviços oferecidos à sociedade. Segundo Luque et al. (2008, p. 10) o ABC “[...] incorre em elevado custo de implantação, pois para cada produto/serviço ou atividade é necessário mapear o processo em foco e determinar todas as atividades direta e indiretamente envolvidas”.

Assim sendo, apesar das vantagens ocorridas no resultado da apuração de custos através do ABC, são grandes os esforços empreendidos para que se conheça de maneira detalhada a atuação de cada órgão da administração, dificultando a montagem de um sistema.

Analisando a apuração de custos para auxílio nos instrumentos de planejamento de que o Estado dispõe para nortear sua atuação, pode-se estabelecer um possível ciclo para as informações de custos, conforme o esquema apresentado na figura 2:

**Figura 1 - Ciclo da informação de custos**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Cruz e Silva, 2001.

A partir da Figura 2, discorre-se a respeito do ciclo das informações geradas pelos sistemas de custos. Primeiramente há a etapa do planejamento, compreendendo-se o PPA, no qual o poder público estabelece os programas de governo bem como as ações necessárias para a consecução do objetivo do programa. Em seguida ocorre a etapa de execução, que consiste na realização das ações planejadas para a realização do programa.

Entre a execução e a avaliação desenrola-se um processo de controle, de apuração e mensuração do que foi feito, levantando dados e informações acerca do que foi executado para que se realize a avaliação. É no controle que entra o processo de apuração de custos, necessários para que se avalie se a atuação da

organização foi efetiva em relação ao planejado. Com isso, na avaliação são comparados os custos que se pretendia incorrer com os efetivamente realizados, observando as medidas corretivas necessárias a serem tomadas para que o planejado seja cumprido.

Por fim, tem-se o processo denominado retroalimentação, que nada mais é do que a utilização das informações obtidas a partir do processo de avaliação, considerando as perspectivas da teoria do TECLE-PSD (p. 69 e 70 desse estudo), para que se atualize o planejamento, ou seja, utilizar as informações de custos como uma forma de avaliar o cumprimento daquilo que foi planejado pelo poder público.

Analisando a posição da SEFAZ/SC quanto à escolha do método de apuração de custos, tem-se que há um contraponto com a literatura analisada para a consecução dessa monografia, no sentido de que os autores consideram o custeio ABC o mais apropriado para que se aplique nas entidades do setor estatal.

Entretanto não se pode desprezar os demais métodos de custeio existentes, tendo em vista dois pontos importantes: todos os métodos de custeio tem suas qualidades e deficiências que podem ser exploradas para melhorar seus resultados e; a NBC T 16.11 não determina qual o método a ser utilizado, apenas recomenda que se busque implantar um método observando-se a disponibilidade de informações e que venha a consumir menos recursos, tanto no momento de sua criação e implantação quanto na obtenção de informações a partir dele.

Assim sendo, todos os métodos reconhecidos pela academia e pela literatura para apuração e controle de custos podem ser viáveis para aplicação nas entidades do setor público. Portanto, cabe ao gestor público encarregado da criação de um sistema de custos a observância às características de cada método, avaliando-os de modo a determinar qual o que pode proporcionar maiores benefícios.

## **2.4 PROGRAMAS E METAS FÍSICAS SOB A ÓTICA DA REGULAMENTAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL E DA SEFAZ/SC**

Para que o poder público possa implementar um sistema de custos adequado, tendo como base os autores supracitados que apontam o sistema de custeio ABC como o mais apropriado, faz-se necessário que a administração estatal tenha programas e metas físicas definidos para que se estabeleçam as atividades e

centros de custos para a mensuração dos gastos, esses ainda distribuídos sob critérios de regionalização a serem atribuídos.

Segundo o MCASP (BRASIL, 2015b), toda ação do governo, tudo aquilo que o governo pretende realizar, deve estar estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos, os quais são estabelecidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de quatro anos.

Conforme exposto pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), o PPA é “um instrumento previsto no art. 165 da Constituição Federal destinado a organizar e viabilizar a ação pública, com vistas a cumprir os fundamentos e os objetivos da República”. No sítio eletrônico da câmara federal encontra-se a menção de que o PPA “estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. (BRASIL, 2015a).

Através do PPA o poder público declara o conjunto das políticas públicas do governo, bem como os meios necessários para que as metas previstas no plano sejam viáveis. É por meio dele que o governo demonstra seu plano de ação e o organiza a fim de facilitar o cumprimento de sua atuação, para elaborar e executar as políticas públicas necessárias, permitindo que a sociedade acompanhe a ação do poder público, o que proporciona um controle mais preciso sobre as ações tomadas pelo governo. (BRASIL, 2015b).

Dessa maneira, o Estado deve procurar realizar um planejamento para obter uma alocação eficiente dos recursos, podendo ofertar produtos, bens e serviços de forma direta à sociedade ou oferecer um ambiente econômico favorável para que a iniciativa privada ofereça tais produtos, bens e serviços.

Podem-se assim classificar esses bens de necessidade pública em dois grupos, que, segundo Musgrave (1976), são denominados de necessidades sociais e necessidades meritórias. As necessidades sociais são aquelas consumidas por toda a população sem distinção, disponíveis de forma igualitária para todos os indivíduos, como ocorre ou deveria ocorrer, por exemplo, nos serviços de justiça e segurança pública.

Por sua vez, as necessidades meritórias são aquelas a que o setor privado atende de forma parcial, pois uma parcela da população não tem recursos para consumir esses bens e serviços. Consequentemente, tendo em vista serem

necessidades de grande importância para a sociedade, tornam-se necessidades públicas, e o Estado tem o dever de custear, como ocorre, por exemplo, com os serviços de saúde e educação.

Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios “estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos”. Assim sendo, o MCASP (BRASIL, 2015b, p. 63) prevê que “todos os entes da administração pública devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria”.

Cada ente da federação, nas três esferas de governo, é responsável por elaborar seus próprios programas e ações, com vistas a atender às suas necessidades locais, aquelas que sua atuação territorial alcança, de forma que os programas elaborados por um município não serão os mesmos por outro, embora estejam dentro do mesmo estado da federação. Apesar disso, os códigos utilizados por todos os entes serão os mesmos para as mesmas áreas de atuação pretendidas no programa, de acordo com a função e subfunção de governo. Como exemplo disso tem-se a função 12 (educação) e a subfunção 361 (ensino fundamental).

Programa, conforme estabelecido pelo MCASP, em sua 6ª edição:

é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade. (BRASIL, 2015b, p 63)

O orçamento federal, o orçamento distrital, bem como os orçamentos estaduais e municipais, estão organizados em programas, a partir dos quais são relacionadas as ações sob a forma de: atividades, projetos ou operações especiais.

Assim devem ficar especificados os respectivos valores e metas, além de quais as unidades orçamentárias que ficarão responsáveis pela realização das ações. Cabe ressaltar que cada projeto ou atividade só poderá estar associado ou associada a um produto, e este por sua vez quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta. (BRASIL, 2015b.)

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, §§ 1º e 4º estabelece que:

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas

decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

[...]

§ 4º Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

Em se tratando de elaboração de programas e metas de maneira regionalizada, podem ser utilizados fatores territoriais dentro de um ente da federação. Como exemplo disso tem-se que o Estado de Santa Catarina é dividido em mesorregiões e microrregiões. As mesorregiões são seis: Oeste Catarinense, Norte Catarinense, Serrana, Vale do Itajaí, Grande Florianópolis e Sul Catarinense. Tais mesorregiões são ainda subdivididas em vinte microrregiões. Dessa maneira, o estado pode alocar mais detalhadamente os programas e metas de sua administração.

Além da divisão do estado abordada acima, em Santa Catarina existe a figura das secretarias de desenvolvimento regional, que são ao todo trinta e seis secretarias, criadas a partir do ano de 2003, com o objetivo de descentralizar a administração estadual e possibilitar o desenvolvimento das regiões do Estado através de uma ação mais específica e localizada.

Explorando mais a fundo a regionalização da ação estatal, pode-se observar que nos municípios também existem divisões para descentralizar a ação governamental. Na capital catarinense há a divisão em regiões e distritos. As regiões da cidade são: Central, Norte, Leste, Sul e Continental. De forma mais detalhada são subdivididas em doze distritos, permitindo assim que o poder público estabeleça sua ação de maneira localizada.

Segundo descrito no MCASP, 6ª ed., meta física é “a quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano” (BRASIL, 2015b, p. 64). Tais metas são apresentadas em nível de subtítulo e ficam agregadas de acordo com os respectivos projetos, atividades ou operações especiais aos quais estão vinculadas.

O Manual de Elaboração de Programas formulado pela SEFAZ/SC em 2011, ao abordar a regionalização dos programas, objetivos e metas, explica como essas são entendidas:

Fornece informações relacionadas à distribuição das metas estipuladas para o Objetivo no território. Pode ser também expressão regional do quadro atual a ser modificado pelo Objetivo. A regionalização será expressa em região, estado ou município. Em

casos específicos, poderão ser aplicados recortes mais adequados para o tratamento de determinadas políticas públicas, tais como região hidrográfica, bioma, territórios de identidade, etc. (SANTA CATARINA, 2011, p. 20).

Conforme exposto pelo referido manual da SEFAZ/SC, o programa é o instrumento de “organização da ação governamental com vistas ao enfrentamento de um problema. Articula um conjunto coerente de subações, necessárias e suficientes para enfrentar o problema, de modo a superar ou evitar as causas identificadas” (SANTA CATARINA, 2011, p. 4).

As subações são tratadas como operações realizadas pelo Estado que contribuem para atingir o objetivo do programa e solucionar o problema ou demanda, ou seja, elas são operações realizadas pelo poder público e que fornecem produtos, bens e serviços à sociedade.

Destarte, um exemplo de subação pode ser a construção e a ampliação de rodovias, obras que geram um bem para a sociedade, nas quais o objetivo do programa poderia ser de adequar as estradas ao volume de tráfego melhorando as condições de mobilidade. Através disso, o poder público estaria contribuindo para diminuir problemas de mobilidade que afetam a população, além de fornecer uma infraestrutura mais apropriada para o desenvolvimento do ente da federação em questão.

O manual supracitado explicita que a localização do programa pode ser de abrangência estadual, regional ou municipal. Desse modo o manual determina que “sua abrangência deve ser a necessária para representar os desafios e organizar a gestão, o monitoramento, a avaliação, as transversalidades, as multissetorialidades e a territorialidade” (SANTA CATARINA, 2011, p. 5).

O conceito de “meta física” já foi anteriormente abordado sob a ótica do MCASP em sua 6ª edição. Entretanto a SEFAZ/SC traz um conceito um pouco mais elaborado, expondo a observância às questões das características qualitativas e quantitativas a serem abordadas nas metas físicas dos respectivos programas de governo, ou seja, devem ser observadas questões de qualidade e viabilidade, além de impactos consequentes da implantação e cumprimento das metas que foram estabelecidas.

Assim, segundo estabelecido no Manual de Elaboração de Programas da SEFAZ/SC de 2011, a meta física é uma maneira de medir, de forma qualitativa ou

quantitativa, o alcance do objetivo estabelecido no programa, dependendo das especificidades caso a caso (SANTA CATARINA).

Ainda segundo o Manual de Elaboração de Programas da SEFAZ/SC de 2011, quando a meta tiver natureza qualitativa, deverá ser passível de avaliação, e cada um dos objetivos do programa deverá ter uma ou mais metas associadas a eles. Ainda segundo o manual supracitado, a meta física é a “quantidade de produto a ser ofertado, de forma regionalizada, pela subação, num determinado período”.

A meta física é instituída para cada ano. Vale ressaltar que o critério para regionalização de metas é o da localização dos beneficiados pela subação”.

No quadro 4 é apresentado um exemplo de programa e meta física, demonstrado no Manual de Elaboração de Programas da SEFAZ/SC de 2011:

**Quadro 4 – Exemplo de Programa de Meta Física de forma regionalizada**

Programa	Energia Elétrica
Objetivo	Aproveitar o potencial de geração de energia elétrica a partir da fonte hídrica.
Subação	Construção de PCHs
Produto	PCH Construída
Unidade de Medida	Unidade
Meta Física	10
Leitura	No período 2012-2015, serão construídas 10 PCHs
Localização / Regionalização	
Concórdia	3
Campos Novos	5
Chapecó	2

**Fonte:** SANTA CATARINA, 2011.

No exemplo apresentado, em se tratando da regionalização dos programas de governo, podem-se relacionar os municípios beneficiados pelo programa com as Secretarias de Desenvolvimento Regional (SDR), as quais são exponenciais pelo interior do estado, possibilitando que a Administração Central esteja presente em todo o estado de Santa Catarina, auxiliando os municípios de forma mais direta na realização dos programas. Nesse sentido, os municípios exemplificados, Concórdia, Campos Novos e Chapecó pertencem às SDR's que levam o nome dos municípios.

Ainda em relação ao exemplo de programa, tem-se que, no PPA 2012-2015 do estado de Santa Catarina, os programas de energia elétrica, tais como a construção/ampliação de pequenas centrais hidrelétricas (PCHs), estão localizados na parte de investimentos, os quais estão a cargo da Centrais Elétricas de Santa Catarina (CELESC).

Por fim, dentro do PPA 2012-2015 pode-se observar que não há de maneira caracterizada a regionalização da construção de tais PCHs, nem por região do estado de Santa Catarina, nem pela SDR correspondente. O município beneficiado pela construção/ampliação de uma usina é evidenciado diretamente.

No MCASP, 6ª ed., é ressaltado que a “territorialização das metas físicas é expressa nos localizadores de gasto previamente definidos para a ação”. O Manual traz o seguinte exemplo:

No caso da vacinação de crianças, a meta será regionalizada pela quantidade de crianças a serem vacinadas ou de vacinas empregadas em cada estado (localizadores de gasto), ainda que a campanha seja de âmbito nacional e a despesa paga de forma centralizada. Isso também ocorre com a distribuição de livros didáticos. (BRASIL, 2015b, p. 64).

No quadro 5 é demonstrado um exemplo de programa, objetivos e metas na área da saúde, extraídos do PPA 2012-2015 do governo federal:

**Quadro 5 – Exemplo de programa, objetivos e metas**

Programa	Aperfeiçoamento do SUS
Objetivo	Reduzir os riscos e agravos à saúde da população, por meio das ações de promoção e vigilância em saúde.
Metas 2012-2015	Ampliar para 70% o percentual de municípios com cobertura vacinal adequada (95%) de tetravalente/pentavalente em menores de 1 ano, em todos os anos, até 2015.
	Implantar as academias de saúde, chegando a 4800 academias em 2015.
	Introduzir a vacina Hepatite A no calendário vacinal infantil para crianças de 1 ano, ampliando a cobertura para 95% até 2015.
	Introduzir a vacina Varicela no calendário vacinal infantil para crianças de 1 ano e 3 meses, ampliando a cobertura para 95% até 2015.
Iniciativas	Ampliação da capacidade de vigilância e resposta às emergências e desastres
	Fortalecimento da promoção e da vigilância em saúde
	Vigilância, prevenção e controle das doenças imunopreveníveis
	Gestão de insumos para prevenção e controle de doenças.

Fonte: Adaptado de BRASIL, 2015a.

Analisando o Quadro 5, pode-se observar que as metas estabelecidas no PPA 2012-2015 do governo federal deixam muito a desejar pela sua simplicidade. Na primeira meta pretende-se ampliar para 70% o percentual de municípios com cobertura vacinal adequada (95%) das vacinas citadas, entretanto esta meta não permite a comparação com parâmetros anteriores, não demonstra quantos municípios eram cobertos nem quantos serão com a aplicação da meta. Contudo traz um ponto positivo, esclarecendo a idade de crianças a serem vacinadas e em que período pretende-se estar com a meta cumprida.

Na segunda meta não se sabe quantas academias de saúde existiam antes da inclusão da meta no programa, não é possível identificar quais regiões e municípios serão beneficiados, nem mesmo a quantidade construída em cada período do PPA. A meta não especifica as características de tais academias (se são cobertas ou se são ao ar livre), ou a quem se destinam (crianças, jovens, idosos).

As duas últimas metas vão ao mesmo sentido da primeira: apesar de demonstrarem a quem se destinam e o período em que se pretende ter a meta implantada, não é possível comparar com períodos anteriores, nem identificar se a meta de 95% de cobertura se refere a municípios beneficiados ou às crianças a serem vacinadas. Também, não há menção de quais ações deverão ser realizadas, como serão, quando e onde.

Conseqüentemente as metas estabelecidas no PPA analisado não permitem que leigos e pessoas com pouco conhecimento específico dos programas, ou seja, a sociedade em geral, analisem as ações que o poder público pretende tomar, pois, apesar de o PPA ser transparente no sentido de demonstrar o que o Estado pretende fazer, não torna as informações apresentadas de fácil entendimento para todos, deixando muitas dúvidas em relação aos programas e metas.

## **2.5 A EXPERIÊNCIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA E O SISTEMA DE GESTÃO DA SEFAZ/SC**

O tema aqui abordado ainda é pouco encontrado em publicações e menos ainda em ações tomadas pelos entes públicos nacionais para atender à demanda das informações de custos, algo que é de grande importância para o

acompanhamento do desempenho do gasto público a fim de melhorar o gerenciamento das organizações governamentais.

Segundo Almeida, Borba e Flores (2006), a Lei complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que foi instituída com o objetivo de impor normas mais rígidas para a administração pública a fim de contribuir para a eficiência e moralidade nos gastos do Estado, em seu art. 50 exige que a administração pública mantenha sistemas de custos. Conforme explicam os autores supracitados:

[...] até o presente momento, não se sabe muito a respeito do cumprimento desta norma legal. O baixo índice de publicações a respeito deixa os administradores das organizações públicas sem informações e técnicas suficientes para dar o devido cumprimento à lei. (Almeida, Borba e Flores, 2006, p. 581).

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é um dos poucos entes públicos que possuem sistemas de mensuração e acompanhamento de custos implantado. Tal sistema é chamado de ACP (Apropriação de Custos Públicos), o qual foi instituído no estado da Bahia através do Decreto no. 8.444m de 7 de fevereiro de 2003 (BAHIA, 2003), e abrange todos os órgãos da Administração Pública Estadual.

O ACP é um sistema de controle gerencial, estando integrado aos sistemas corporativos do estado, e possui a finalidade de proporcionar informações relevantes aos gestores públicos a cerca dos custos que estão inseridos na função estatal de prestar seus principais produtos e serviços que são ofertados à sociedade.

Sendo esta uma iniciativa de criação de sistemas de controle de custos dentro da Administração Pública, ainda existem poucas referências a respeito desse assunto, conflitando com a situação no âmbito das empresas privadas, onde a gestão de custos é uma prática largamente utilizada e de grande importância no funcionamento das organizações (SEFAZ/BA).

Segundo a SEFAZ/BA, o ACP se baseia em:

[...] dados registrados na Contabilidade Pública e no Orçamento do Estado da Bahia, recebendo também informações de outros sistemas nas áreas de pessoal, material, patrimônio, etc, visando compor um banco de dados relativos aos custos das diversas ações de governo, buscando uma gestão moderna e eficiente da Qualidade do Gasto Público.

Conforme disposto pela SEFAZ/BA, a implantação do ACP visa atender à alínea “e” do art. 4º e ao § 3º do art. nº 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a saber:

Art. 4º. A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá ao disposto no §2º do art. 165 da Constituição e sobre:

[...]

e) normas relativas ao controle de custo e à avaliação dos resultados dos programas com recursos dos orçamentos;

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

[...]

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, 2000).

Tal sistema também atua no sentido de contemplar um dos objetivos que devem ser perseguidos pela Administração Governamental contemporânea quanto à Qualidade do Gasto Público, dentro do contexto atual de reforma do Estado, ajuste fiscal e modernização da gestão pública (SEFAZ/BA).

A elaboração e implementação de um Sistema de Custos no âmbito da Administração Estatal representa uma inovação, tendo em vista que não existe ainda uma cultura corporativa baseada na eficiência das ações governamentais e do gasto público dentro das organizações desse setor no Brasil, a qual deve ser medida em termos de resultados e indicadores de desempenho. Nesse sentido as informações de custos podem trazer aos gestores públicos subsídios de suma importância para a tomada de suas decisões e para o planejamento de suas atividades, bem como para a aferição do desempenho da gestão estatal em utilizar os recursos advindos da sociedade por meio dos tributos (SEFAZ/BA).

Em âmbito local, no estado de Santa Catarina, ainda não há algo consolidado como se tem no estado da Bahia. Em Santa Catarina existe a figura do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF), que é o sistema oficial de planejamento, orçamento, finanças e contabilidade do estado de Santa Catarina, coordenado pela SEFAZ/SC.

O SIGEF está sendo desenvolvido sob a coordenação da Diretoria de Contabilidade Geral através da Gerência de Sistema de Gestão Fiscal (GESIF), com vistas a alcançar uma solução de forma moderna e ágil na área de planejamento e gestão fiscal. No sistema encontram-se diversos módulos integrados para dar atendimento às demandas de diferentes setores do governo estadual, e nesses módulos são inseridos dados que geram informações a fim de subsidiar a tomada de decisão (Santa Catarina, 2015c).

Os módulos do SIGEF são: Acompanhamento Físico, Administração, Avisos, Biblioteca, Cadastro de Inadimplentes, Conciliação Bancária, Conformidade Contábil, Contabilidade, Contratos, Custos, Demanda, Dívida Pública, Execução Financeira, Execução Orçamentária, Financeiro (Folha), Financeiro (Programação), Financeiro SAT (Arrecadação), Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, Planos Plurianuais, Precatórios, Programa de Ajuste Fiscal, Restos a Pagar, Tomada de Contas Especial, Transferências. Pode-se observar que há um módulo no sistema para apuração de custos. (Santa Catarina, 2015c)

Segundo a SEFAZ/SC, dentre os objetivos específicos apresentados pelo sistema, destaca-se o de provimento de informações e ferramentas adequadas para que os usuários e gestores dos recursos possam realizar um acompanhamento tanto físico quanto financeiro da execução dos planos e programas de: investimentos, receitas e despesas do Governo, atendendo às diretrizes e controles exigidos pela legislação vigente. Outro objetivo destacado é o de poder disponibilizar informações para o público, para que a sociedade tome conhecimento, via internet, de modo a facilitar a obtenção de dados, dando mais transparência ao uso dos recursos e do patrimônio público. (Santa Catarina, 2015c)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), possui publicado um manual chamado de “LRF fácil: guia contábil da lei de responsabilidade fiscal”, do ano de 2003, contendo 5 volumes. Em seu volume 2, “instrumentos de planejamento”, o manual coloca o seguinte:

Art. 27 O controle de custos das ações desenvolvidas pelo Poder Público Municipal de que trata os art. 50, § 3º da LRF, serão desenvolvidos de forma a apurar os custos dos serviços, tais como: custo dos programas, das ações, do m2 das construções, do m2 das pavimentações, do aluno/ano do ensino fundamental, do aluno/ano do transporte escolar, do aluno/ano do ensino infantil, do aluno/ano com merenda escolar, da destinação final da tonelada de lixo, do atendimento nas unidades de saúde, etc (art. 4º, I, "e" da LRF).  
Parágrafo Único - Os custos serão apurados através das operações orçamentárias, tomando-se por base as metas físicas previstas nas planilhas das despesas e nas metas físicas realizadas e apuradas ao final do exercício (art. 4º, I, "e" da LRF). (CFC, 2003, p. 45).

Pode-se observar que também há uma preocupação do CFC quanto à apuração de custos nos estados da federação, tendo em vista que os municípios estão subordinados ao estado, como por exemplo o município de Florianópolis que está subordinado ao estado de Santa Catarina, e poderá ser, bem como todos os

outros municípios e órgão da administração estadual, atingido pela exigência de apuração de custos da SEFAZ/SC.

## 2.6 A EXPERIÊNCIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA NA APURAÇÃO DE CUSTOS

Dentro dessa temática, tem-se um exemplo, dentre os inúmeros custos a serem apurados na gestão estatal, que é o de mensurar quanto custa a uma instituição de ensino manter um estudante dentro de suas dependências, considerando toda à estrutura a disposição deste. É importante saber quanto custa um estudante e conseqüentemente quanto vai custar à instituição de ensino nos períodos subsequentes em que ele estiver estudando até sua formação. Assim sendo, tem-se uma maneira de cumprir com o disposto no § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº. 101/00, exemplificado aqui pelo cálculo do custo por aluno.

A Universidade Federal de Santa Catarina, demonstra em seu Relatório de Gestão, o “custo aluno”. No Relatório de Gestão da UFSC, de 2014, encontra-se o cálculo desse custo em dois momentos: “custo aluno com hospital universitário”; e “custo aluno sem hospital universitário”. Considerando que o Hospital Universitário Professor Polydoro Ernani de São Thiago (HU/UFSC) não presta atendimento a todos os alunos da instituição, uma vez que nem todos utilizam seus serviços, será a seguir analisado apenas o “custo aluno sem hospital universitário”.

A fórmula utilizada no cálculo do custo aluno pela UFSC, conforme demonstrado no relatório de gestão 2014, é a seguinte:

$$\text{Custo Corrente / Aluno Equivalente} = \frac{\text{Custo Corrente sem HU}}{\text{AgE} + \text{ApgTI} + \text{ArTI}}$$

Em relação às siglas encontradas acima na fórmula utilizada, apresenta-se o seguinte:

**Ar** = número de alunos residentes.

**Apg** = número de alunos regularmente matriculados em cursos de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado e doutorado), não incluindo alunos de cursos de extensão e especialização.

**AgE** = número de Alunos Equivalentes da Graduação.

**AgE** =  $\sum$  todos os cursos { [ NDI x DPC ] x [ 1 + ( Fator de Retenção ) ] + [ ( NI - NDI ) / 4 ] x DPC } x { Peso do grupo em que se insere o curso }

**AgE** = 28.464,24 (Fonte: Departamento de Administração Escolar)

**Apg** = 6.698 (Fonte: Pró-Reitoria de Pós-Graduação)

**Apg TI** = 2 x **Apg** = 2 x 6.698 = 13.396

**Ar** = 171 (Fonte: Hospital Universitário)

**ArTI** = 2 x **Ar** = 2 x 171 = 342

No relatório analisado é apresentado um quadro demonstrando a formação do montante de “Custo Corrente sem HU”, a saber:

**Quadro 6 – Custo Aluno sem Hospital Universitário**

<b>Componentes</b>	<b>Fonte de Consulta</b>	<b>Valor</b>
Despesas Correntes da Universidade	SIAFI - Conta nº 3300000	R\$ 1.414.423.175,87
(-) 100% das Despesas Correntes do Hospital Universitário	Fonte: SIAFI	R\$ 228.656.790,10
(-) Aposentadorias e Reformas	SIAFI - Conta nº 3319001	R\$ 295.394.795,01
(-) Pensões	SIAFI - Conta nº 3319003	R\$ 40.629.108,96
(-) Sentenças Judiciais	SIAFI - Conta nº 3319091	R\$ 7.068.273,36
(-) Despesas com Pessoal Cedido (Corpo Docente)	Fonte: SEGESP	R\$ 902.259,52
(-) Despesas com Pessoal Cedido (Corpo Técnico-Administrativo)	Fonte: SEGESP	R\$ 697.689,79
(-) Despesas com Afastamento País/Exterior (Corpo Docente)	Fonte: SEGESP	R\$ 0,00
(-) Despesas com afastamento País/Exterior (Técnico-Administrativo)	Fonte: SEGESP	R\$ 0,00
<b>Total Custo Corrente</b>		<b>R\$ 841.074.259,13</b>

Fonte: Relatório de Gestão UFSC 2014, p. 562.

Em seguida, tem-se o cálculo do total de alunos: **Total Aluno Equivalente = AgE + ApgTI + ArTI = 42.202,24**. Logo após, é apresentado o custo aluno, obtido pela razão entre o “total de custo corrente” e o “total aluno equivalente”, da seguinte forma: **Custo Aluno Equivalente: = R\$ 841.074.259,13 / 42.202,24 = R\$ 19.933,54**.

De acordo com o disposto no relatório em análise, o custo aluno calculado em R\$ 19.933,54 (dezenove mil, novecentos e trinta e três reais e cinquenta e quatro centavos) não representa o custo real médio por aluno, pois no cálculo que é realizado estão incluídos custos dos alunos do Colégio de Aplicação e do Núcleo de

Desenvolvimento Infantil, bem como custos com pesquisa e extensão, não incluindo amortização de capital. Conforme disposto no relatório, o custo aluno apresentado “não pode ser usado para fins gerenciais ou de política institucional ou governamental”. (UFSC, 2014, p. 563).

Em relação ao dado demonstrado anteriormente, pode-se observar que a UFSC atende às disposições do Tribunal de Contas da União contidas no documento intitulado “orientações para o cálculo dos indicadores de gestão”, Decisão TCU nº 408/2002, em relação ao custo aluno, documento que traz, além do custo aluno, outros oito indicadores de desempenho para as instituições federais de ensino superior (IFES).

## **2.7 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBC T 16**

Em meados do ano de 2005, a contabilidade no Brasil começou a vislumbrar um processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, visando a uma aproximação aos padrões e normas utilizados internacionalmente. Um dos primeiros passos foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução CFC nº 1055/05. Conforme consta na norma, em seu art. 3º, o Comitê tem por objetivo:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005).

No âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tem-se um importante passo que foi a publicação da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, determinando, em seu art. 1º que se promovessem ações para a convergência às normas internacionais, a saber:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho

Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n° 1.103, de 28 de setembro de 2007. (BRASIL, 2008).

Em 2008 foram editadas pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), as quais, conforme explicado por Platt Neto (2014), só tiveram esta denominação a partir do ano de 2009, pois até então essas normas eram originalmente conhecidas como NBCASP. Segundo o autor, “as NBC TSP representam o marco de uma ‘Nova Contabilidade Pública’, a partir da então denominada Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)”. (PLATT NETO, 2014, p. 6).

Feijó e Bugarim (2008 apud Vicente; Morais e Platt Neto, 2012, p. 2) evidenciam o seguinte:

[...] o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pela orientação, normatização e fiscalização da profissão contábil no Brasil, deflagrou o chamado processo de convergência no setor público ao instituir, por meio da Portaria CFC n.º 37/2004, o Grupo de Estudos voltado para a área pública brasileira.

Percebe-se que houve a preocupação por parte do CFC para que fosse criada uma frente de trabalho com vistas a discutir as normas internacionais de contabilidade com o objetivo de adaptá-las às normas existentes no Brasil, a fim de colocar o país no caminho da convergência para a padronização internacional da contabilidade.

Conforme apresentado por Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p. 2), um dos frutos dos estudos realizados pelo Grupo de Estudos foi o documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, o qual traçou um novo horizonte para a Contabilidade Pública Brasileira.

No documento citado acima, é apresentado o papel da contabilidade como ciência social aplicada no setor público, descrito da seguinte maneira:

A Contabilidade aplicada ao Setor Público, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. Entretanto, ressaltase de um conjunto de normas profissionais que contemple a Teoria da Contabilidade como base para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público.

No mesmo documento, são mencionadas três grandes “diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público”, desdobradas em macro-objetivos, quais sejam: promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil; estimular a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS); Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público. (CFC, 2015b)

De acordo com o disposto no documento, na primeira diretriz estão compreendidos conjuntos de atividades, as quais deverão ser convertidas em ações voltadas ao “permanente desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil. Entre essas ações está a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)”. (CFC, 2015b, p. 8).

Na segunda diretriz, é apresentado um dos objetivos do Grupo de Estudo, o de “elaborar e disseminar entre os profissionais e os diversos níveis de usuários, para fins de discussão e debates, propostas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)”. (CFC, 2015b, p. 8).

Assim essas normas devem buscar um alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla do inglês), as quais são elaboradas e publicadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla do inglês, *International Federation of Accountants*). (CFC, 2015b).

A última diretriz coloca que a institucionalização da Contabilidade aplicada ao setor público “perpassa todos os níveis de atuação, devendo ser inserida no modo de vida, no vocabulário, nas conversas, enfim, nas preocupações cotidianas, para um exercício pleno de cidadania”. (CFC, 2015b, p. 13).

Essa diretriz “ambienta ações para a qualificação integrada de órgãos e entidades, nas várias fases do ciclo operacional do setor público, bem como a promoção de intercâmbios de experiências nacionais e internacionais de controle

social”. Desse modo, objetiva-se a boa gestão dos recursos públicos e a redução da desigualdade social. (CFC, 2015b, p. 13).

Dentro dessa discussão, Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p. 3) assinalam que “as ações do CFC de alinhamento à primeira diretriz materializaram-se com a publicação, em 21 de novembro de 2008, das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)”.

Assim sendo, tem-se as NBC's T 16, as quais foram publicadas em conjunto, na data anteriormente mencionada, com a denominação e numeração de NBC T 16.1 à NBC T 16.10, nas resoluções CFC nº 1.128 à 1.137/08, respectivamente. A última NBC T 16 publicada até o momento é a NBC T 16.11, surgindo três anos após as demais normas, conforme a Resolução CFC nº 1.366/11.

É pertinente esclarecer, neste momento, que as NBC TSP quando foram criadas continham, apesar das inúmeras virtudes já mencionadas, graves defeitos em função da tradução não oficial realizada para a língua pátria do conteúdo das IPSAS. Neste aspecto, há no mínimo a ausência comparativa e a limitação ou os impedimentos críticos quanto à fidelidade e abrangência.

O CFC contratou em meados do ano de 2008, por meio de processo licitatório, uma empresa para realizar a tradução para a língua portuguesa das 26 IPSAS disponíveis à época. O Comitê Gestor de Convergência do CFC, encarregado de realizar a leitura e análise da qualidade da tradução realizada, acabou por identificar muitas falhas, termos utilizados de forma inadequada, fatores que distanciaram a tradução da terminologia usual. (CFC, Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) às IPSAS).

Sabe-se que a tradução oficial das IPSAS pelo CFC, trabalho que foi conduzido pelo Comitê Gestor de Convergência no Brasil, foi publicada no ano de 2010, através de documento intitulado “Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público”, o qual se encontra disponível no sítio eletrônico do CFC.

Isso ocorreu depois que, em 2009, obtendo autorização da IFAC para trazer o teor verdadeiro das IPSAS, o CFC e o Ministério da Fazenda contrataram a Fundação Getúlio Vargas (FGV) para que esta fizesse uma revisão técnica das traduções das normas, que depois foram validadas por uma equipe técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), recebendo validação final pelo CFC.

Isso posto, apresentam-se, no quadro 7, tais NBCs, de modo a demonstrar resumidamente do que tratam as mesmas:

**Quadro 7 – Resumo das NBC's T 16.1 à 16.11**

<b>NBC</b>	<b>Resolução CFC</b>	<b>Nome da Norma</b>	<b>Disposições Gerais</b>
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Esta Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público	Esta Norma estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil	Esta Norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis	Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Esta Norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno	Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão	Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

(continuação)

NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público	Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).
----------------	----------	---	---

Fonte: Elaborado pelo autor a partir das Resoluções CFC n° 1.128/08 à 1.137/08 e Resolução CFC n° 1.366/11.

## 2.8 TERRITORIALIZAÇÃO X MELHORIA NA VEICULAÇÃO DE DADOS E INFORMAÇÕES – NBC TSP 18

A territorialização, tema já abordado anteriormente, pode ser observada como uma exigência em âmbito internacional dentro da Contabilidade no Setor Público, tendo em vista a observância dada à IPSAS 18, traduzida pelo CFC como NBC TSP 18 – Informações por Segmento, tendo esta como objetivo estabelecer princípios para relatar informações financeiras por segmento.

De acordo com essa norma, a evidenciação dessa informação trará benefícios, tais como:

- (a) ajudar os usuários das demonstrações contábeis a entender melhor o desempenho passado da entidade, e a identificar os recursos alocados para suportar as principais atividades da entidade;
- e
- (b) aprimorar a transparência das demonstrações contábeis e permitir que a entidade melhor cumpra com suas obrigações de *accountability*. (CFC, 2010, p. 1).

Conforme observado na NBC TSP 18 (CFC, 2010, p. 2), o termo “segmento” é dado como “uma atividade ou grupo de atividades diferenciáveis de qualquer entidade para a qual seja apropriado divulgar relatórios de informações financeiras separadamente”, sendo que essa segmentação tem as finalidades de: (a) avaliar o desempenho anterior da entidade na realização de seus objetivos, e (b) tomar decisões sobre a alocação futura dos recursos.

Desse modo, a referida norma esclarece que o Estado, seja de forma direta pela sua atuação, ou através de seus diversos entes, controla uma grande quantidade de recursos públicos obtidos da sociedade, e no, desempenho de suas atividades, trabalha de modo a promover uma vasta gama de bens e serviços

públicos à sociedade, em diferentes regiões geográficas, estas ainda com características socioeconômicas diferentes.

As demonstrações contábeis de uma entidade ou as consolidadas demonstram uma visão geral desse gasto realizado pelas autoridades públicas sobre seus ativos controlados e passivos assumidos, demonstram os custos dos serviços prestados, a receita tributária, as alocações orçamentárias, etc.

Não obstante, essas informações agregadas acabam por não fornecer informações detalhadas sobre os objetivos operacionais específicos, sobre as principais atividades realizadas pela entidade pública ou sobre os recursos que foram utilizados e os custos envolvidos para alcançar seus objetivos e atividades.

Outrossim, a NBC TSP 18 traz essa preocupação com a evidenciação das informações segmentadas, havendo a necessidade de segregar, de acordo com características socioeconômicas ou regiões geográficas, por exemplo, pois, dessa maneira, os dados e as informações gerados pela contabilidade contribuem, sejam esses de origem financeira ou não financeira, para que se obtenham informações mais relevantes para fins de *accountability* bem como para a tomada de decisões dos gestores públicos.

Nessa perspectiva, tem-se que a territorialização dos programas e metas e a segmentação desta nos relatórios contábeis tornam a informação gerada mais útil, no sentido de que esta passa a demonstrar de maneira mais localizada no que o setor governamental está aplicando os recursos, facilitando que se encontrem desvios das metas estabelecidas, bem como permitindo a correção destas, ou seja, a territorialização facilita a gestão do gasto público, para que se alcance o objetivo principal de fornecer bens e serviços de qualidade à coletividade, prezando pela eficiência e eficácia na utilização do erário.

### **3 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, inicialmente abordando a normatização da NBC T 16.11 em relação aos sistemas de custo no setor público, seguida da análise da entrevista realizada junto ao responsável pela elaboração e implantação do sistema de custos na SEFAZ/SC.

#### **3.1 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC T 16.11: SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP)**

A NBC T 16.11, aprovada pela Resolução CFC nº 1.366/11, de 25 de novembro de 2011, será explorada nos parágrafos subsequentes. Isto deve-se ao fato de que essa última norma trata do assunto que é a essência deste trabalho científico: os Sistemas de Informação de Custos no Setor Público.

A NBC TSP 16.11 é aquela que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e é denominada de “Subsistema de Informação de Custos do Setor Público” (SICSP). O SICSP tem a incumbência de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, os quais são produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. (CFC, 2011).

Tal subsistema é apoiado em três elementos: Módulo de acumulação; Módulo de custeio e Método de custeio. Nesse momento é de grande importância esclarecer a nomenclatura utilizada dentro do subsistema de informação de custos, tendo em vista que na norma abordada, encontramos a nomenclatura de “sistema de acumulação” e “sistema de custeio”.

Não obstante, tem-se que o Subsistema de Custos pertence ao Sistema Contábil, e a NBC T 16.11 ao descrever onde o subsistema está apoiado, indica elementos denominados indevidamente de “sistema”. Isso posto, optou-se nesta monografia, visando evitar confusões semânticas, por adotar a denominação “módulo” quando se fizer referência aos elementos componentes do Subsistema de Custos. Cabe aqui salientar que a nomenclatura “módulo” é mais usual, sendo praticada inclusive pela Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina no

SIGEF, tema já abordado nesta monografia. Realizados os devidos esclarecimentos, pode-se seguir adiante.

Dessa forma, procede-se com a análise dos módulos do subsistema. O primeiro, Módulo de acumulação, conforme disposto na NBC T 16.11, item 9, “corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção”. Os sistemas de acumulação de custos no setor público podem ser estruturados de 2 maneiras: por ordem de serviço ou produção; e de forma contínua. (CFC, 2011, p. 4)

De acordo com a Resolução CFC nº 1.366/11, essas duas maneiras são assim descritas:

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo. (CFC, 2011, p. 4)

O Módulo de custeio está associado ao modelo de mensuração, portanto, de acordo com o texto da norma “podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões”. No âmbito do módulo de custeio, podem-se utilizar as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. (CFC, 2011)

A Resolução em análise expõe que o método de custeio faz referência ao “método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno”. (CFC, 2011, p. 4)

Por conseguinte, a Resolução CFC nº 1.366/11 descreve os métodos de custeio mencionados acima, a saber:

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Pode-se entender como custeio direto aquele método em que todos os custos, sejam se eles direta ou indiretamente ligados aos bens e serviços produzidos, são alocados de maneira direta de acordo com um critério definido, sendo desnecessário utilizar um método de rateio dos custos indiretos.

No custeio variável, tem-se a ideia de que os custos considerados para a formação do custo do produto são apenas os custos variáveis, tratando-se em geral, de custos diretamente relacionados com a produção do bem ou serviço, como por exemplo os insumos utilizados.

Na perspectiva do método de custeio pleno, a formação do custo dos bens e serviços é feita considerando-se não apenas custos, sendo incluídas no cálculo as despesas que a empresa teve durante o processo de elaboração dos produtos.

Cabe aqui a observação de que tudo são gastos realizados, e todo custo é uma despesa, mas nem toda despesa é custo. Por exemplo: a matéria-prima consumida na produção do bem, que é um item de custo, é uma despesa, entretanto a despesa com os salários dos vendedores não é um custo, pois não tem relação com a elaboração dos produtos.

Por fim, tem-se o custeio por atividade, que pode ser tido como o mais analítico dos modelos de apuração de custos, pois seu método é o de estabelecer direcionadores de custos para cada atividade realizada pela organização para produzir um bem ou serviço. Por exemplo: em uma repartição pública, uma atividade poderia ser a reprografia, e, para essa atividade, poder-se-ia utilizar o direcionador quantidade de folhas utilizadas. Nesse modelo de apuração de custos, não importa qual setor da organização incorre no custo, mas sim a atividade realizada.

### 3.2 QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA NÃO ESTRUTURADA – SEFAZ/SC

A expectativa inicial para a realização desta pesquisa era a de encontrar na SEFAZ/SC um sistema de custos que se encontrasse em um dado estágio de implementação capaz de permitir acesso em outro patamar. Entretanto, como se pode constatar nesta seção, o processo de apuração de custos ainda é um plano piloto.

Assim, nesta seção, serão apresentados os dados e informações coletados na SEFAZ/SC através de uma entrevista não estruturada contendo vinte e uma perguntas abertas, as quais foram dirigidas ao Sr. Marcelo Inocêncio Pereira, contador da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, gerente de sistemas de gestão fiscal, o qual está à frente da elaboração de um sistema de apuração de custos para a administração estadual.

Dado o exposto, apresentam-se, a seguir, as perguntas realizadas, sucedidas das respectivas respostas e da análise destas.

#### 1) Quando surgiu a ideia do sistema de custos em Santa Catarina?

**Resposta:** “Surgiu quando houve a demanda por parte do secretário da fazenda e outros secretários, com relação à informação de custos para atender a NBC T 16.11, onde exige sistema de custos. Foi criada uma força-tarefa em 2013, denominado de grupo de trabalho de apuração de custos (GTCUSTOS), para começar a apurar custos de alguns órgãos e serviços do estado. A partir daí veio a primeira ideia de criar o sistema, mas a informação era coletada de maneira muito manual, então surgiu a necessidade do sistema. Há atualmente um sistema de custos embrionário no sistema integrado de planejamento e gestão fiscal (SIGEF) desde 2013, que é o módulo de custos. Esse módulo foi uma ideia que não funcionou, pois vinculava custos através de informações da conta contábil, entretanto na conta contábil não se consegue determinar centros de custos, as áreas determinadas, ou seja, os locais onde se utiliza os recursos, bem como as informações físicas”.

A demanda pode ser entendida como a procura, a quantidade de um bem e/ou serviço que alguém precisa e deseja adquirir. No caso aqui estudado a

demanda é a necessidade de se criar um sistema para apuração de custos por exigência de secretários da administração estadual bem como da normatização contábil vigente.

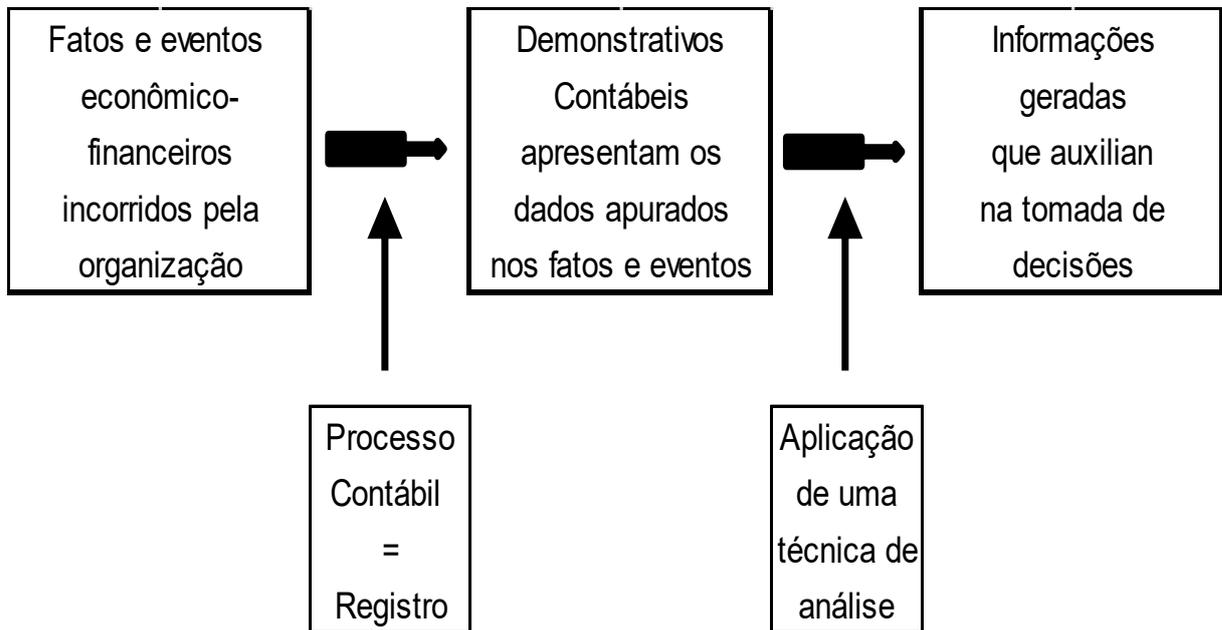
Uma força-tarefa, segundo explica Silva (2010), é formada por um grupo de pessoas que trabalha conjuntamente para atingir um objetivo específico, sendo atribuído, para o grupo, um líder com autonomia e conhecimento para comandar os trabalhos. Assim uma força-tarefa pode ser uma forma eficaz de se atingir um objetivo, pois seus membros têm liberdade para expor suas habilidades. No caso estudado existe o grupo criado com o objetivo de elaborar um sistema de apuração de custos.

Por sistema embrionário pode-se entender que é um sistema pouco desenvolvido, que se encontra em fases iniciais de criação, não dispondo de muitos recursos para apuração dos resultados.

No âmbito da comunicação contábil e científica, faz-se necessária a distinção entre o que é dado e o que é informação. Segundo Matarazzo (2003 apud Platt Neto, 2014, p. 40), pode-se entender que os dados são um conjunto de itens coletados, são registros de algum evento, como, por exemplo, o montante de receita que uma empresa auferir em um mês. Já as informações são obtidas através da observação do conjunto de dados. Quando há a manipulação e organização dos dados, obtém-se uma informação, como, por exemplo, organizando os dados de receita mês a mês durante doze meses e realizando uma análise desses dados, chega-se à informação das variações da receita em cada mês ao longo de um ano.

Nesse sentido, entende-se que a contabilidade provê os dados e, a partir deles, feita a análise adequada, obtém-se uma informação. A seguir é apresentada uma ilustração para demonstrar esse processo de transformação de dados em informações:

**Figura 2 – Transformação dos dados em informações**



Fonte: Adaptado de PLATT NETO, 2014, p. 40.

Observando a Figura 1, tem-se que a contabilidade realiza o registro dos dados dos atos e fatos da administração das organizações, registra os eventos econômico-financeiros ocorridos em um período de tempo, posteriormente resumindo esses dados em demonstrativos, os quais permitem ao usuário da informação visualizar as operações da organização de maneira organizada e sintética.

A partir dos demonstrativos, e se necessário, utilizando-se os registros contábeis, faz-se a análise dos dados com vistas a obter-se uma informação, uma percepção acerca dos dados que norteará a tomada de decisão dos gestores a fim de atingir os objetivos da organização.

No âmbito do sistema em criação pela SEFAZ/SC, se está buscando montar um sistema que possa prover os dados, ou seja, coletar os dados relativos à custos na administração estadual, de maneira unificada, permitindo e facilitando a análise desses, de modo a gerar informações para auxiliar a atuação dos gestores dos órgãos do estado de Santa Catarina.

## 2) Qual a motivação para a criação desse sistema de custos?

**Resposta:** “GTCUSTOS tem como primeira proposta apurar o custo de 30 escolas do estado de Santa Catarina. A informação era manual, havia a necessidade de ir até as escolas para coletar as informações, as informações estavam espalhadas, ou seja, era preciso procurar as informações de custo nos sistemas das escolas (quando existiam). Notou-se que foi um trabalho de 2 a 3 meses para formatar uma informação de custos de 1 mês, sendo um resultado momentâneo, não gerando comparabilidade ao longo do período”.

Nessa discussão observa-se que não existia um banco de dados no qual a equipe pudesse concentrar esforços em busca dos dados e informações de custo. Cada escola mantinha um método de armazenar os dados, algumas por meio informatizado, outras apenas manualmente, o que dificultou o trabalho do GTCUSTOS.

Assim a equipe notou que o custo-benefício do trabalho de apuração do custo dessas escolas não foi satisfatório. Além disso os resultados encontrados não puderam ser comparados com períodos anteriores ou subsequentes, configurando-se em uma informação de pouca utilidade no momento.

No sítio eletrônico da SEFAZ/SC há um documento intitulado “Informação Técnica Contábil nº 004/2015”, o qual demonstra a apuração de custos da educação do Estado de Santa Catarina realizado em 2014, ano-base 2013. Esse documento demonstra o trabalho nas 30 escolas conforme mencionado pelo entrevistado.

Observa-se que foi um projeto experimental para apuração de custos dos serviços de educação do estado de Santa Catarina, que se baseou nas despesas educacionais realizadas no ano de 2012. Tomando-se por base as despesas realizadas na função “educação”, foram coletados onze itens de consumo das escolas estaduais, a saber: despesas de pessoal da educação, despesas com pessoal terceirizado, merenda escolar, subvenções às Associações de Pais e Professores (APPs), transporte escolar, consumo de água e esgoto, energia elétrica e telefonia, despesas com processamento de dados e sistemas informatizados, material didático e manutenção e reparos nas unidades escolares.

As trinta escolas envolvidas no experimento estão compreendidas nas seis maiores SDR's: Blumenau, Chapecó, Criciúma, Grande Florianópolis, Joinville e Lages. Em cada SDR foram selecionadas cinco escolas, sendo duas de grande

porte, duas de médio porte e uma de pequeno porte. Essas escolas analisadas representavam 2,4% do total de escolas estaduais, abrangendo 5,8% dos alunos matriculados na rede estadual de ensino. Assim obteve-se um custo médio de R\$ 3.065,08 por aluno/ano.

No ano de 2014, utilizando as informações relativas ao ano de 2013, o projeto de apuração de custo nas escolas foi ampliado, desta vez envolvendo todas as trinta e seis SDRs existentes. Analisando o primeiro projeto do ano anterior, percebeu-se que dos onze itens de consumo analisados, cinco deles representavam 97% dos custos diretamente relacionados à manutenção das escolas.

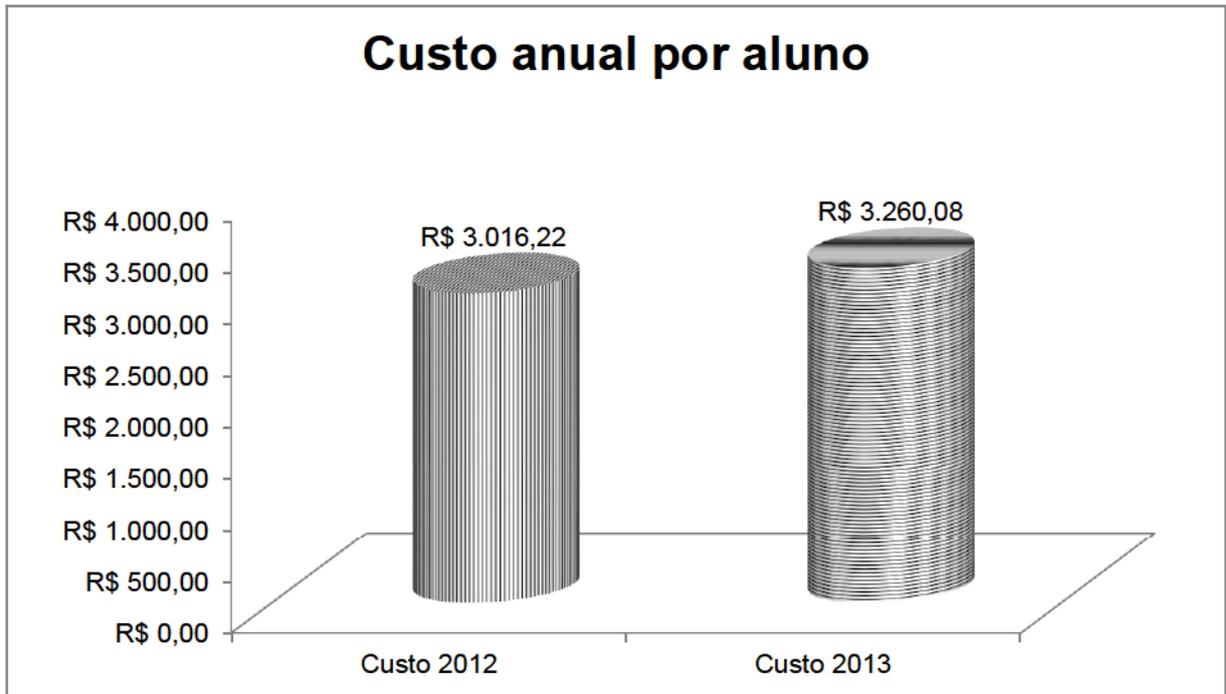
Dessa forma, no projeto de 2014, foram estudados apenas esses cinco itens de maior relevância, quais sejam: despesas com pessoal da educação; merenda escolar; transporte escolar; subvenções às APPs; e despesas com pessoal terceirizado.

No estudo em 2014, bem como em 2013, as informações foram coletadas manualmente. Com a redução dos itens de custo analisados foi possível obter uma abrangência maior do estudo, sendo que em 2014 foram envolvidas 185 escolas, representando 14,92% do total, e 60.796 alunos que correspondiam a 10,73% dos alunos matriculados.

Dessa vez o trabalho ocorreu em 3 etapas. Primeiro foram pesquisadas as mesmas 30 escolas do estudo anterior; depois mais 30 escolas de SDRs de médio porte (Araranguá, Campos Novos, Itajaí, Jaraguá do Sul, Rio do Sul e São Lourenço do Oeste) no mesmo padrão de porte das escolas adotado antes; e por último, 125 escolas de pequeno porte espalhadas pelo estado.

Para a comparação dos dados e informações entre os dois estudos, o custo apurado com base nos dados de 2012 foi ajustado em função da utilização dos cinco itens de consumo, ficando em R\$ 3.016,22, e o custo apurado nas mesmas trinta escolas no ano de 2013, considerando os mesmos cinco itens subiu para R\$ 3.260,08. O Gráfico 1 ilustra essa situação.

**Gráfico 1 – Comparação do Custo Escolar de 30 escolas catarinenses pesquisadas na área de abrangência das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional – anos-bases 2012 e 2013**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de SANTA CATARINA, 2015, p. 3.

Observando o Gráfico 1 tem-se uma diferença pequena do custo anual por aluno entre os anos de 2012 e 2013. Considerando que a inflação do ano de 2013, medida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) através do Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), considerado a "inflação oficial" do país, foi de 5,91%, e aplicando esse percentual sobre o custo anual por aluno de 2012, tem-se um valor atualizado de 2012 para 2013 de R\$ 3.194,48. Sendo assim, mesmo considerando a inflação do período, houve aumento do custo anual por aluno, na ordem de R\$ 65,60.

Nessa análise foi elaborada a Tabela 1 contendo a distribuição de cada um dos cinco itens em relação ao total de custos apurados, a saber:

**Tabela 1 – Composição do Custo Escolar de 30 escolas catarinenses pesquisadas na área de abrangência das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional – anos-bases 2012 e 2013**

<b>Itens de Custo</b>	<b>Distribuição do Custo ano-base 2012</b>	<b>Distribuição do Custo ano-base 2013</b>
<b>Despesa com pessoal alocado diretamente</b>	86,85%	87,06%
<b>Merenda escolar</b>	5,44%	5,09%
<b>Subvenções às APPs</b>	2,98%	3,23%
<b>Transporte escolar</b>	3,09%	3,11%
<b>Despesa com pessoal terceirizado</b>	1,63%	1,51%

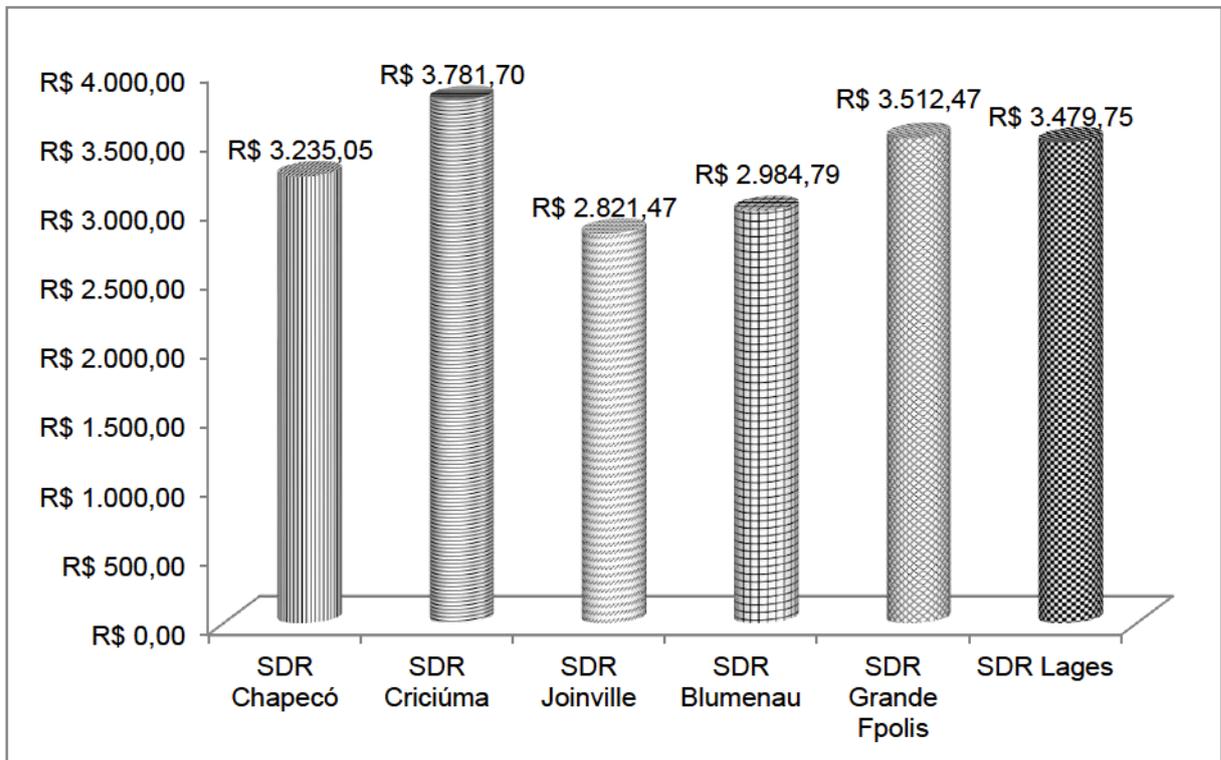
Fonte: Elaborado pelo autor a partir SANTA CATARINA, 2015, p. 4.

Isso posto, é possível observar que a despesa com pessoal é o maior custo que foi apurado para a manutenção das escolas, um custo muito grande se comparado com os demais. Na comparação entre os anos 2012 e 2013 pode-se observar que a despesa com pessoal aumentou, representando mais 0,21% do total. A merenda escolar sofreu uma redução, passando a representar 0,35% menos no total de custos. As subvenções às APPs aumentaram, representando 0,25% a mais do total que no ano anterior. O transporte escolar praticamente se manteve com o mesmo valor, pois representou apenas 0,02% a mais no ano de 2013. Por fim, há as despesas com pessoal terceirizado, que passaram a representar 0,12% menos do total no ano de 2013 comparado com 2012.

Pode-se perceber na tabela 1 que há a ausência de um item de custos relacionado à manutenção das escolas. Isso deve-se provavelmente ao fato de que algumas APPs costumam captar recursos na comunidade e por vezes custear tais despesas.

Dentro dessa discussão, é possível que se observem os custos por aluno/ano das escolas considerando as SDRs às quais elas pertencem, proporcionando uma análise mais abrangente, de maneira regionalizada pelas SDRs do Estado. No Gráfico 2 é apresentado de forma comparativa o custo por aluno/ano apurado nas trinta escolas, ano-base 2013, divididos pelas respectivas SDRs:

**Gráfico 2 – Comparação do Custo Escolar Médio das seis maiores Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional - ano-base 2013.**



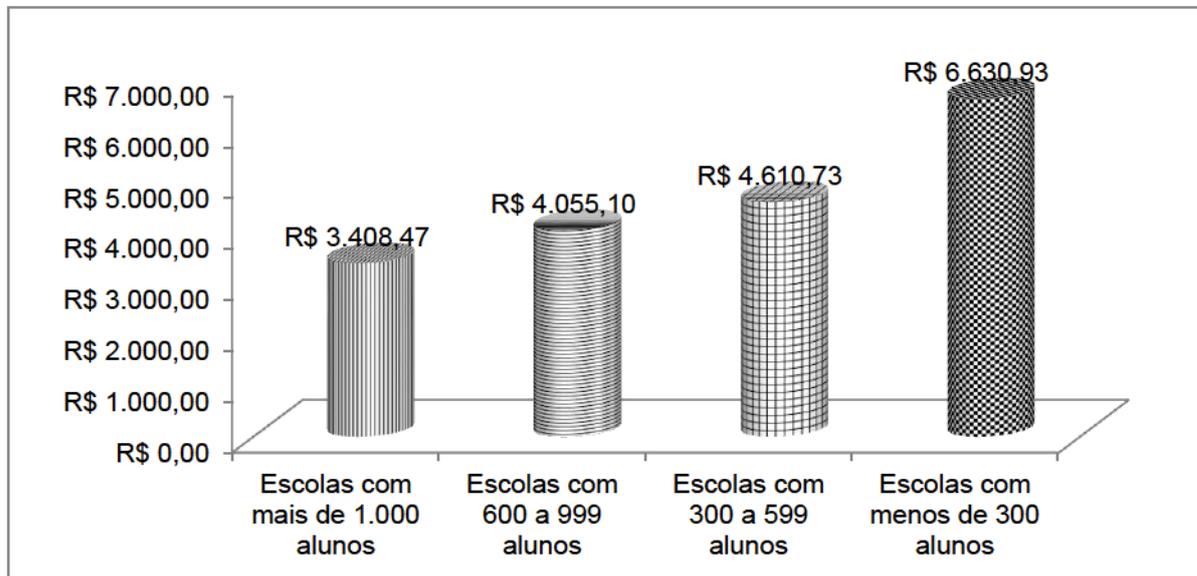
Fonte: Elaborado pelo autor a partir de SANTA CATARINA . 2015, p. 4.

Observando o Gráfico 2, pode-se observar, quais das seis maiores SDRs do estado de Santa Catarina tiverem os maiores e menores custos na análise dos cinco maiores itens de consumo no ano de 2013.

Assim, constata-se que as SDRs que alcançaram menor custo aluno/ano foram as de Joinville e Blumenau, respectivamente, com custos abaixo dos R\$ 3.000,00. Na outra ponta, observam-se como as SDRs com maior custo, as de Criciúma e Grande Florianópolis. Comparando as SDRs de Criciúma e Joinville, que, respectivamente, representam o maior e menor custo, percebemos que a SDR de Criciúma apresentou um custo 34,033% maior do que a SDR de Joinville nos itens analisados pelo estudo no ano-base de 2013.

Na segunda etapa do trabalho, buscou-se apurar os custos de trinta escolas de porte médio, ano-base 2013, nas secretarias de Araranguá, Campos Novos, Itajaí, Jaraguá do Sul, Rio do Sul e São Lourenço do Oeste (cinco escolas em cada SDR). Foram analisados os custos em comparação com o porte da escola, ou seja, a quantidade de alunos matriculados. Os resultados são apresentados no gráfico a seguir:

**Gráfico 3 – Comparação do Custo Escolar Médio segundo o porte de 30 escolas estudadas no âmbito de seis Secretarias de Estado Desenvolvimento Regional medianas – ano-base 2013**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de SANTA CATARINA, 2015, p. 5.

Do gráfico acima é possível extrair um fato curioso nesse trabalho da segunda etapa: as escolas com maior quantidade de alunos matriculados apresentaram um valor de custo aluno/ano significativamente menor do que o das escolas com poucos alunos.

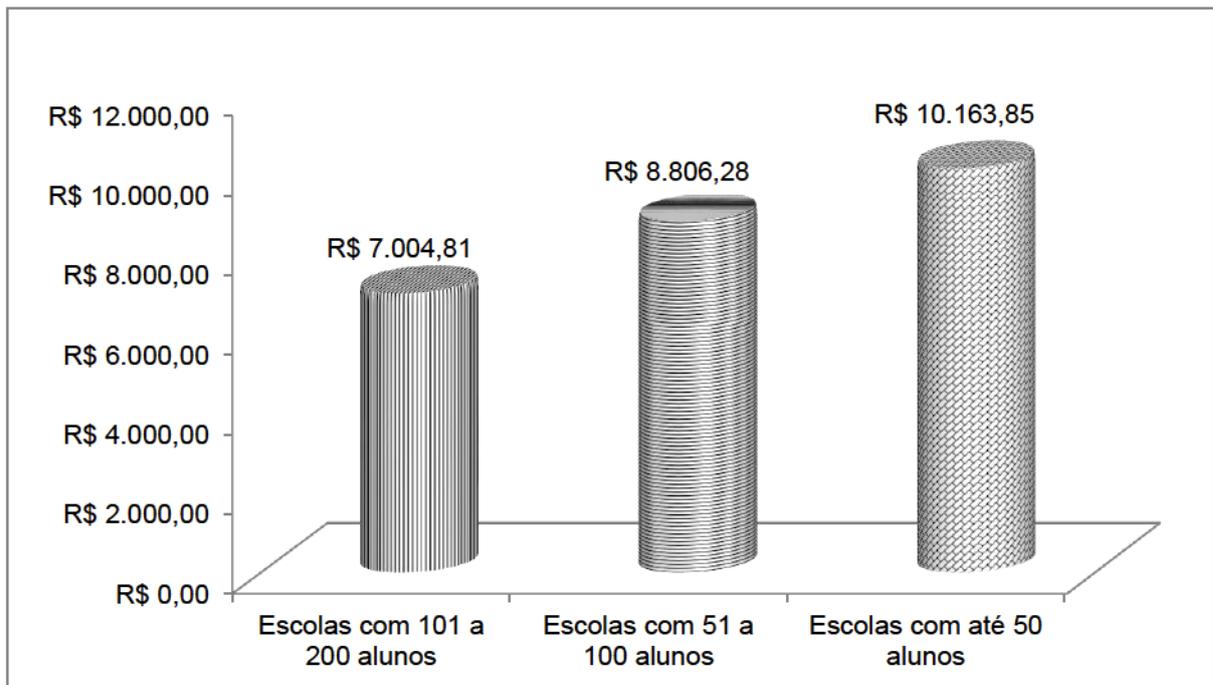
Analisando os números, descobrimos que: o custo das escolas com menos de 300 alunos foi 43,81% maior do que o das escolas com 300 a 599 alunos; o custo desse último foi grupo 13,70% maior do que o das escolas com 600 a 999 alunos; por fim, esse último grupo teve um custo 33,02% maior do que o das escolas com mais de 1000 alunos.

O documento aqui analisado, “Informação Técnica Contábil nº 004/2015”, apresenta uma explicação para essa relação que mostra que quanto mais alunos há na escola, menor é o custo. A justificativa encontrada pela equipe refere-se às despesas com pessoal diretamente alocado. Segundo o documento, um professor com a mesma formação, tempo de serviço similar e benefícios da mesma natureza acarretará em um mesmo gasto com folha de salário, independentemente do fato de ministrar aulas para 40 ou 10 alunos.

Na última etapa do trabalho, na qual se apurou o custo de 125 escolas de pequeno porte, foram, assim como na segunda etapa, analisados os custos em comparação com o porte da escola, conforme a quantidade de alunos matriculados.

Entretanto, diferentemente da segunda etapa, não houve distribuição uniforme de acordo com as SDRs. Os resultados são apresentados no gráfico a seguir:

**Gráfico 4 – Comparação do Custo Escolar Médio de escolas catarinenses de pequeno porte – ano-base 2013**



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de SANTA CATARINA, 2015, p. 7.

Pode-se observar aqui que os custos se comportaram da mesma forma que os custos apurados na segunda fase: quanto menor o número de alunos maiores os custos da escola. As escolas com até 50 alunos obtiverem um custo 15,42% maior do que as escolas com 51 a 100 alunos, e essas apresentaram um custo 25,72% maior do que as escolas com 101 a 200 alunos.

### **3) Sobre o Grupo de Trabalho de Apuração de Custos – GTCUSTOS**

**Resposta:** “Foi criado a partir da ideia de apurar custos de algumas áreas (solicitação de secretários). Nasceu na gerência de normatização contábil (GENOC) da SEFAZ/SC, com a proposta inicial das 30 escolas. Foi um resultado positivo, e a informação da apuração dos custos foi divulgada no balanço geral do estado. Entretanto havia o problema de que se fizesse manualmente o trabalho de apuração de custos. O GTCUSTOS foi transferido para a gerência de sistemas de gestão

fiscal (GESIF), pois o problema já não era de procedimento, mas sim de informação atualizada, disponível em sistema informatizado. A partir daí houve um avanço, onde juntamente com os profissionais da área de tecnologia da informação estão montando um sistema informatizado, mas que ainda esta em fase inicial”.

O decreto estadual nº 1.365, de 1º de fevereiro de 2013 instituiu o Grupo de Trabalho de Apuração de Custos (GTCUSTOS), e, em seu art. 1º, determina que o GTCUSTOS deve implementar medidas que possibilitem:

- I – apurar os custos dos serviços públicos decorrentes da execução de programas oriundos de órgãos e entidades do Poder Executivo;
- II – adaptar a contabilidade de custos da administração pública estadual às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);
- III – disponibilizar a informação de custos dos serviços públicos, mediante relatórios padronizados e ferramentas de tecnologia da informação, aos gestores públicos para a tomada de decisão e à sociedade para fins do controle social; e
- IV – propor a adaptação dos sistemas de gestão do Poder Executivo ao Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal(SIGEF). (SANTA CATARINA, 2013).

O referido decreto, em seu art. 2º, *caput*, determina que “o GTCUSTOS será coordenado pelo Diretor de Contabilidade Geral da Secretaria de Estado da Fazenda”. Fica determinado ainda, nos §§ 1º e 2º, o seguinte:

- § 1º Compete ao Secretário de Estado da Fazenda designar os membros do GTCUSTOS dentre os servidores efetivos lotados na Diretoria de Contabilidade Geral (DCOG).
- § 2º O coordenador e demais membros de que trata o *caput* deste artigo não receberão qualquer tipo de remuneração por sua atuação, sendo o exercício de suas atividades considerado de relevante interesse público. (SANTA CATARINA, 2013).

O GTCUSTOS foi criado com o dever de atuar em conjunto com a Secretaria de Estado da Administração (SEA) nas questões que envolvam o desenvolvimento, a implantação e a disseminação de práticas administrativas voltadas à melhoria da gestão e redução do gasto público.

#### **4) Quais as referências para criação do sistema? (inspiração, exemplos)**

**Resposta:** “Marcelo e mais cinco pessoas da diretoria de contabilidade geral, DCOG, fizeram um curso de pós-graduação em contabilidade pública e controle

interno, no ano de 2015, na Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia, e como trabalho de conclusão foi feita uma monografia para estudar a respeito da implantação de um sistema de informação de custos para o estado de Santa Catarina. Foi feito um *benchmarking* no país. Foram observadas experiências da união e dos estados, e notou-se que, nesse momento, o estado do Rio Grande do Sul era mais proeminente com relação a custos. Marcelo e mais três pessoas da DCOG foram até Porto Alegre entrevistar a equipe que montou o sistema de custos. Essa experiência do Rio Grande do Sul também embasou a montar o sistema em Santa Catarina. Foram pegadas algumas ideias daquele sistema. Hoje no Rio Grande do Sul há um piloto que foi boa parte da inspiração para o sistema que está em construção em Santa Catarina”.

Conforme observado na monografia citada pelo entrevistado, da qual ele participou, pode-se observar de onde veio o exemplo para a criação do sistema em Santa Catarina. Segundo Costa et al. (2015, p. 29), essa inspiração procede do Sistema de Informação de Custos do Rio Grande do Sul (SIC-RS), que foi construído pela Divisão de Custos e Controles Especiais da Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE), um órgão de controle interno ligado à Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS).

Como apresentado por Costa et al. (2015, p. 29) a CAGE expediu a Instrução Normativa nº 05/2010, instituindo a Estruturação Hierárquica de Centros de Custos (EHCC) para os órgãos e para as entidades da Administração Pública do Rio Grande do Sul. Segundo apresentado pelos autores essa estrutura é a base do SIC-RS, e o centro de custo é o nível mais analítico de acumulação de valores.

Costa et al. (2015, p. 30) explicam que a partir da estruturação do EHCC foi possível a viabilização da publicação do Decreto nº 49.766/2012, instituindo o SIC-RS. O referido Decreto, em seu art. 1º apresenta os objetivos do SIC-RS, a saber: evidenciar os custos das unidades administrativas estaduais e dos programas da Administração Pública Estadual; integrar e dar suporte ao sistema contábil; orientar e instruir os processos decisórios; permitir e qualificar a avaliação de resultados da gestão pública; dar suporte aos processos de planejamento e orçamentação; e apoiar programas de melhoria da qualidade do gasto.

### **5) Qual o objetivo da implantação do sistema de custos?**

**Resposta:** “Fazer o gerenciamento das informações para auxílio na tomada de decisão do gestor”.

Em relação ao gerenciamento da informação, Beuren (1998) apresenta quatro elementos do gerenciamento da informação, quais sejam: banco de dados; profissionais responsáveis pelo banco de dados e pela tecnologia da informática; áreas usuárias da informação; e rede informal de informações.

O banco de dados, segundo Beuren (1998), faz com que o acesso aos dados seja facilitado, disponibilizando-os de maneira mais rápida para que se faça a análise a fim de extrair a informação. O autor coloca que o banco de dados pode contribuir no sentido de eliminar a redundância de dados dentro e fora da organização, ou seja, minimizar a quantidade de dados lançados mais de uma vez.

Na visão de Beuren (1998), há a possibilidade de que os profissionais responsáveis pelo desenvolvimento, implementação e manutenção do banco de dados, talvez por falta de contato com os profissionais usuários que utilizam essa ferramenta, disponibilizem um conjunto de dados sem antes analisar se eles podem satisfazer as necessidades desses prováveis usuários.

As principais áreas usuárias da informação nas organizações, segundo Beuren (1998, p. 62), são: “gestores dos mais diversos níveis, assessores de executivos profissionais de pesquisa, de desenvolvimento, de marketing, acionistas, investidores potenciais, instituições financeiras, clientes, etc”.

Trazendo para o âmbito da contabilidade pública pode-se ter como usuários da informação: o próprio governo, secretários da administração estadual, gestores dos órgãos da administração estadual, servidores públicos em geral, e toda a sociedade.

Quanto ao último elemento do gerenciamento da informação, a rede informal de informações, Beuren (1998) aponta que, quando a área responsável pela produção e disponibilização da informação não cumpre seu papel de maneira adequada, pode ocorrer uma troca de informações de maneira informal entre as áreas usuárias, fazendo com que essas informações não cheguem ao sistema informatizado de dados, embora possam ser informações tão úteis quanto àquelas contidas no banco de dados.

Em relação ao gerenciamento de informações no setor público pode-se observar a NBC T 16.8 – Controle Interno, que tem o objetivo de estabelecer referenciais para o controle interno. O órgão de Controle Interno nas organizações atua no suporte do sistema de informação contábil, a fim de minimizar riscos no gerenciamento dos dados e informações através da organização adequada dos dados, além de proporcionar efetividade para as informações da contabilidade dos órgãos estatais, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. (CFC, 2008).

A referida norma, em seu item nº 2 versa que o “controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público”. (CFC, 2008).

A NBC T 16.8, no item nº 10, define dois tipos de procedimentos que objetivam salvaguardar a qualidade da informação contábil no setor público, a saber:

10. Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou *a posteriori*, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (CFC, 2008)

Comparando o material acima extraído da NBC T 16.8 com os apontamentos realizados por Beuren (1998), pode-se considerar que, dentro do universo das organizações e entidades do setor estatal, o banco de dados da contabilidade pública é elaborado e/ou mantido pela estrutura e por profissionais dos órgãos de controle interno.

O que Beuren (1998) aponta em relação às informações informais nas empresas também pode ocorrer nos órgãos da administração estatal caso o controle interno não realize suas funções adequadamente, fazendo com que os profissionais dos outros departamentos do órgão estatal troquem entre si informações que não estarão disponíveis aos demais profissionais no sistema informatizado (banco de dados).

## **6) Quais os prazos para implantação do sistema de custos?**

**Resposta:** “O primeiro piloto onde se pretende trazer informações como serviço terceirizado, informações físicas como, por exemplo, da secretaria da educação, penitenciárias, folha, contratos, mas que ainda não compreende toda a administração estadual tem-se a pretensão de que seja finalizado até o mês de dezembro de 2016. O Trabalho atual para a conclusão do projeto piloto é em etapas”.

Pode-se perceber que há uma preocupação da equipe responsável pelo sistema em expandir a área de atuação, que inicialmente foi apenas na educação, e que ainda não compreendia tudo. Esse piloto é muito importante pois pode demonstrar ou não a funcionalidade da apuração de custos que vinha sendo utilizada e que agora será aplicada em outros setores da administração estadual, cada um com as suas particularidades na mensuração dos valores referentes a custeio das respectivas atividades.

Um projeto piloto é uma experiência realizada com o objetivo de testar a aplicabilidade de algo, no caso em questão, um sistema informatizado. É utilizado para verificar se o sistema pode ser aplicado, verificar se ele é funcional, verificar possíveis deficiências não observadas na elaboração do sistema, verificar se produz os resultados esperados, se atende às expectativas dos usuários, etc.

Nesse sentido, é viável a utilização de um projeto piloto, tendo em vista a economia de recursos e de esforços, pois, implantar um sistema não funcional, lançado e aplicado com falhas de programação e/ou procedimento, algumas vezes sem que os usuários consigam usufruir completamente do sistema, acarretaria em esforços maiores para consertar o sistema, além do possível descrédito gerado entre os usuários quanto à utilização do mesmo.

## **7) Quais as dificuldades encontradas?**

**Resposta:** “Realizar a Integração das informações é a principal dificuldade. Os sistemas são espalhados pelos órgãos da administração estadual e montados para atender apenas os interesses locais desses órgãos, não se comunicando as vezes com outros sistemas. O objetivo do sistema de informação de custo que está sendo

elaborado pela SEFAZ/SC é que ele seja integrado a esses sistemas que hoje estão espalhados, a fim de obter informações físicas atualizadas para definição dos centros de consumo de custos para se que se realize a apuração destes”.

Na tarefa de definição dos centros de custos nas unidades administrativas estaduais, fazem-se necessárias as definições de atividades-fim (tarefas-fim) e atividades-meio (tarefas-meio).

As atividades-fim são aquelas que estão ligadas diretamente à produção dos bens e/ou serviços, as quais atendem diretamente ao consumidor dos bens e serviços. Como exemplos de atividades-fim podem ser citados: transmissão de conhecimento aos alunos, atendimento direto aos pacientes e policiamento das ruas. (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

As atividades-meio estão ligadas de maneira indireta à produção de bens e/ou serviços, pois servem para dar apoio a fim de que se realize a atividade-fim, sendo que algumas se fazem mais necessárias do que outras dentro da entidade. (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

Ainda segundo Cruz e Platt Netto (2007), existem algumas atividades-meio que não agregam valor às atividades-fim e que, em função disso, são terceirizados em diversos órgãos públicos, como, por exemplo, os serviços de limpeza.

Para exemplificar o exposto acima, pode-se citar o pró-cidadão da Prefeitura Municipal de Florianópolis, cuja atividade-fim é prestar serviços e disponibilizar informações à população. Nesse caso o serviço de limpeza não agrega valor ao serviço realizado e pode ser terceirizado. Para isso deve-se levar em consideração, segundo Cruz e Platt Netto (2007), uma análise da relação custo-benefício ou custo-necessidade.

Estabelecendo as atividades-fim, podem-se determinar os centros de custos aos quais os gastos relativos a custos nos órgãos da administração estatal serão alocados, a fim de elaborar um sistema de apuração de custos. Nesse sentido Ching (2001) assinala que a correta delimitação dos centros de custos deve considerar os objetivos do sistema de custeio, a forma como está organizado o órgão público, seus recursos humanos e sua estrutura física.

## 8) Quais as limitações encontradas?

**Resposta:** “A maior limitação é a burocracia, existe uma dificuldade de comunicação e de fornecimento de dados e informações entre os órgãos do estado de Santa Catarina”.

Nas palavras de Cancian (2007) o termo burocracia pode ser definido como um mecanismo técnico-administrativo, em que existe um sistema de funcionamento constituído de profissionais especializados em diversas áreas, alocados em setores e que desempenham funções específicas dentro do sistema da organização, não sendo permitida a flexibilização das funções.

Quando se fala em burocracia, de modo geral, a grande maioria das pessoas a relaciona a algo ruim, algo que atrapalha e engessa as atividades de uma organização.

Segundo demonstra Veras (2009, p. 5), os principais desdobramentos negativos da teoria burocrática podem ser a existência de uma grande quantidade de normas e regulamentos, a exigência de documentação para praticamente tudo que se faz, além da desmotivação da criatividade dos profissionais, que já têm suas funções estabelecidas e não encontram motivação para fazer algo além disso.

Pode-se encontrar em Weber (1947 apud Chiavenato, 2011, p. 250) algumas vantagens da burocracia, tais como a definição precisa dos cargos e funções no sentido de que se estabelecem procedimentos padronizados dentro da organização, além da redução dos conflitos entre os profissionais. Outra vantagem seria a de que a tomada de decisão é realizada nas mesmas circunstâncias, ou seja, deve-se obedecer a normas e regulamentos, diminuindo a quantidade de decisões incorretas ou equivocadas.

Observando as vantagens elencadas por Weber (1947 apud Chiavenato, 2011, p. 250), tem-se que a burocracia pode contribuir positivamente com o sistema de custos em elaboração, no sentido de que os cargos de quem elabora e mantém o sistema poderão ficar mais bem definidos, cada qual com suas atribuições, não gerando conflitos entre os agentes.

Em contraponto, conforme a perspectiva negativa da burocracia, na visão de Veras (2009, p. 5), observa-se que há o problema de que as pessoas envolvidas no projeto do sistema de custos se acomodem e o sistema deixe de evoluir, além da dificuldade de comunicação que existe e continuará existindo entre os gestores e

órgãos da administração estadual, sendo essas as dificuldades burocráticas encontradas pela equipe técnica da SEFAZ/SC na construção do sistema.

### **9) Quais os pontos positivos e negativos do sistema de custos?**

**Resposta:** “Positivos: informação em tempo real; informação suficiente para tomada de decisão; informação localizada”.

“Negativos: Assimetria da informação, ou seja, pode ocorrer que algumas pessoas utilizem a informação de maneira errada. Pode haver a informação de que uma escola custou mais caro do que outra de um mesmo porte, e se não houver cuidado com a informação pode prejudicar a comunidade ou algum gestor. A informação não pode ser analisada de maneira crua, somente olhando os números, pois existem diversos fatores sociais, econômicos, geográficos que devem ser analisados em conjunto com custos”.

Os pontos positivos do sistema de custos em construção pela SEFAZ/SC são no sentido de melhorar a qualidade da informação contábil, acrescentando a temática de custos, a qual poderá contribuir para que se conheçam os custos de operação de órgãos da administração de maneira localizada, e, desde que a informação seja apurada e divulgada em tempo hábil, poderá contribuir no auxílio à tomada de decisão, a fim de corrigir possíveis distorções nos gastos dos entes públicos estaduais.

Como ponto negativo, tem-se a assimetria da informação, a qual pode ser entendida como a ideia de que os diferentes agentes envolvidos no mercado ou nas organizações possuam informações diferentes sobre as características dos ativos em negociação ou das operações em curso pela entidade. No caso aqui estudado e no âmbito da contabilidade pública em geral a assimetria seria em relação à informação privilegiada de custos que alguns agentes do setor público poderiam ter em detrimento à divulgação total das informações para a sociedade em geral.

Uma situação ideal consistiria em que todos os agentes envolvidos, que no caso desse estudo seriam os cidadãos e os funcionários e administradores públicos, tivessem acesso aos mesmos dados e informações.

A teoria do TECLE-PSD utilizada nas aulas de Contabilidade Pública I (CCN 5171), ministradas pelo professor Flávio da Cruz, prevê a observância de oito aspectos na elaboração dos projetos na administração pública, quais sejam: tecnologia; ecologia; cultura; legitimidade/legalidade; eficácia, eficiência e economicidade; política; classe social; demografia.

Em relação ao primeiro aspecto, tecnologia, a teoria do TECLE-PSD demonstra que se deve atentar aos impactos e riscos de natureza tecnológica na elaboração de programas e atividades por parte do poder público. É necessária a observância a esses aspectos no sentido de que as informações geradas e disponibilizadas por meio de sistemas informatizados possam atingir de maneira igualitária a todos os agentes da sociedade

#### **10) Quais os impasses para implantação do sistema de custos?**

**Resposta:** “Dificuldade da metodologia a ser adotada, tendo em vista que a visão de custos e dos modelos de custeio no serviço público é diferente, pois se busca atender a sociedade por meio dos bens e serviços públicos. Há a dificuldade de correlacionar a metodologia das organizações privadas para montar um modelo de custeio para o setor público”.

A aplicação de modelos de apuração de custos no universo das organizações do setor privado é de longa data, feita com o objetivo de demonstrar os custos de operação das empresas e quanto estas gastam na fabricação de seus bens e/ou serviços até a disponibilização ao cliente.

Nesse sentido, as informações da contabilidade de custos são utilizadas de modo a acompanhar a variação destes, a fim de analisar onde há custos desnecessários ou que possam ser reduzidos, para que a organização venha a apresentar um resultado financeiro cada vez maior e que seja saudável à continuidade das suas operações.

Essa visão de economia de custos para gerar maior lucratividade não se aplica às organizações do setor público, uma vez que o foco das mesmas não é obter ganho financeiro, e sim realizar os gastos necessários ao atendimento de suas obrigações de prestar serviços e produzir bens tanto à sociedade quanto ao custeio

da máquina pública, ou seja, há a necessidade de que o poder público disponha de toda a estrutura necessária para a consecução dos deveres que lhe competem.

Na visão da lucratividade das empresas, há um interesse pessoal privado que motiva os indivíduos a fazer a economia de recursos a fim de obter um ganho financeiro pessoal maior. No âmbito das organizações do setor público, há um interesse público, coletivo.

Nesse sentido Musgrave (1976) aponta que, no âmbito das necessidades privadas existe a ideia de que as pessoas vão adquirir quantidades diferenciadas de um produto ou serviço, a um preço comum, e assim as empresas procuram reduzir seus custos e oferecer preços menores aos consumidores.

Ainda segundo o autor, em se tratando das necessidades sociais (tema abordado no item 2.4 deste estudo) a perspectiva é de que uma mesma quantidade de bens e serviços ofertados pelo poder público é consumida por todos, e, nesse sentido, existem as diferentes preferências dos indivíduos da sociedade: uns conferem mais importância aos serviços de educação, outros, aos serviços de saúde, e assim sucessivamente.

Dessa forma, Musgrave (1976) explica que, nesse entendimento, não é possível que se estabeleça uma solução única que seja mais eficiente na alocação dos recursos, tendo em vista as condições e preferências dos indivíduos, diferentemente das necessidades privadas em que os indivíduos têm a mesma inclinação ao ganho financeiro.

### **11) Como será estruturado o sistema de custos?**

**Resposta:** “Atualmente existe um módulo para informações de custos no SIGEF que está abandonado, não é utilizado, pois quando foi construído a equipe imaginou que se poderia calcular custos observando as contas contábeis, mas isso não foi possível pois faltam informações físicas, não sendo possível estabelecer centros de custos. Assim foi criada outra frente de trabalho para montar um sistema novo que está em construção. A primeira fase que está em andamento, a de montar os centros de custos, ou seja, através da estrutura administrativa do estado, se pretende atribuir um código de centro de custos dentro dos sistemas. Com essa medida objetiva-se extrair automaticamente, dos diversos sistemas que o estado

possui, as informações físicas e financeiras e alocar aos centros de custos, seja diretamente ou por meio de critérios de rateio”.

Diante disso, percebe-se que já houve a tentativa de construção de um sistema de apuração de custos por parte da SEFAZ/SC, contudo foi uma tentativa que não mostrou avanços, não se mostrou funcional, e por tal motivo o módulo encontra-se desativado. Assim a equipe responsável acredita que a tentativa atual de montar o sistema apresentará resultados mais satisfatórios, tendo em vista o auxílio de outras áreas do conhecimento e experiências concretas tomadas como base.

## **12) Como serão coletados os dados e informações de custos?**

**Resposta:** “Serão coletados através da integração de sistemas junto aos demais órgãos e secretarias do estado, de forma automática. O sistema será construído de modo que ninguém precise alimentar informações extras para dar conta do sistema de custos. Há a possibilidade de que algumas áreas não contribuam com dados e informações, tendo em vista que essas não interfeririam nas suas atividades, não traria, por exemplo, a obtenção de recursos para o órgão”.

Não há normatização que determine as consequências de acordo com os resultados que as informações de custos apresentam, a exemplo dos limites de gasto com pessoal previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal e as consequências de se exceder esses limites. Desse modo, alguns gestores públicos poderiam não se ver obrigados a contribuir com o sistema.

## **13) De onde serão coletados os dados e informações de custos?**

**Resposta:** “Os demais sistemas serão adaptados para que quando algum órgão do estado realizar um gasto relacionado a custos, essas informações sejam enviadas automaticamente ao sistema de custos da SEFAZ/SC. Para que isso possa se concretizar, é necessária uma cooperação entre as diversas áreas do estado para a coleta das informações”.

**14) A coleta de dados e informações é manual ou integrada a outros sistemas?**

**Resposta:** “O objetivo é que se faça de maneira integrada aos diversos sistemas existentes ou que venham a ser criados”.

**15) Como serão apropriados os custos, qual o método de custeio utilizado?****Qual o mais apropriado?**

**Resposta:** “A princípio se pretende utilizar o método de custeio por absorção, os custos diretos serão descarregados no centro de custo e os custos indiretos serão rateados de acordo com um critério a ser estabelecido, como por exemplo, o metro quadrado ou o número de pessoas que trabalham no local. O custeio ABC seria uma evolução do custeio por absorção, pois ainda é tudo muito embrionário. O estado de Santa Catarina ainda está muito cru em custos, ainda há muito que evoluir, e o custeio ABC poderia ser aplicado em um momento futuro como forma de aprimorar o sistema de custos”.

Conforme apurado durante a elaboração deste estudo, foi possível observar na literatura pesquisada que os autores dão preferência ao método de custeio ABC para aplicação nas entidades do setor público, tendo em vista a organização da ação estatal feita por meio de programas e atividades.

**16) Quem tem ou terá acesso às informações de custo?**

**Resposta:** “Para a primeira parte do trabalho de montar o projeto piloto, será disponibilizado para a DCOG, para avaliação de funcionamento e avaliação das informações a serem geradas, se essas são sensíveis o bastante para que sejam ou não disponibilizadas para a sociedade em um primeiro momento. É necessário validar a informação e pesar os riscos que ela causará. A proposta é divulgar as informações para a sociedade, dados abertos”.

A DCOG é a diretoria da SEFAZ/SC responsável, segundo consta no sítio eletrônico correspondente, por inúmeras tarefas, e dentre elas podem-se destacar a coordenação e normatização do serviço de contabilidade do Estado de Santa Catarina,

a supervisão e orientação prestada aos órgãos de controle interno das unidades administrativas estaduais, além da manutenção do portal da transparência do estado.

Para a realização de tantas e importantes atribuições da diretoria, esta é subdividida em cinco gerências responsáveis cada uma por parte dessas tarefas a serem desenvolvidas, quais sejam: gerência de contabilidade centralizada (GECOC), gerência de contabilidade financeira (GECOF), gerência de informações contábeis e transparência da gestão pública (GEINC), gerência de estudos e normatização contábil (GENOC) e a gerência de sistema de gestão fiscal (GESIF).

No desempenho de suas atribuições e pela responsabilidade conferida à DCOG de dar transparência aos dados e às informações contábeis do estado, é verossímil que os resultados a serem evidenciados através do sistema de informação de custos passem por um crivo e maturação por parte da diretoria a fim de que atinjam a sociedade de maneira transparente e que contribuam de maneira positiva para o desempenho do controle social por parte dos cidadãos, bem como auxiliam a tomada de decisão dos gestores públicos.

### **17) Como se dará a divulgação dos dados e informações da apuração de custo?**

**Resposta:** “Não há proposta ainda de como ou onde divulgar os dados e informações de custos. Poderá se dar via portal da transparência, mas isso acontecerá somente quando estiver tudo funcionando bem”.

Essa postura da equipe pode evidenciar um temor em divulgar os dados e informações sem que estejam tecnicamente prontos, entretanto isso retira a possibilidade de que a sociedade, bem como os gestores públicos que utilizam esses dados e essas informações possam contribuir para a melhoria da qualidade desse conteúdo, ficando apenas a critério da equipe técnica da SEFAZ/SC determinar se o que se está divulgando é útil ou não.

## **18) Essas informações podem auxiliar os gestores públicos? Como?**

**Resposta:** “Sim, auxiliando na tomada de decisão”.

O entrevistado, Sr. Marcelo Inocência Pereira, juntamente com cinco colegas da SEFAZ/SC, realizou uma pesquisa com gestores públicos do estado a fim de verificar quais as necessidades de informação de custos que esses gestores demandavam em seu processo decisório.

A pesquisa foi realizada por meio de um questionário aplicado após uma avaliação prévia do perfil dos gestores a serem entrevistados. Segundo Costa et al. (2015, p.48) esse questionário foi encaminhado por meio eletrônico à 64 gestores públicos no estado, e, desses, 22 se propuseram a responder a pesquisa.

De acordo com o demonstrado pelos autores, tal questionário foi aplicado com o objetivo de responder a duas perguntas principais, quais sejam:

A qualificação do atual gestor público do Governo de Santa Catarina é satisfatória para gerir as informações de custos produzidas pelo SIC-SC?

Quais são as demandas de informações de custos do atual gestor público do Governo de Santa Catarina? (COSTA et al., 2015, p. 53).

Na avaliação do perfil e levantamento da quantidade de entrevistados, Costa et al. (2015) apresentam uma tabela demonstrando os cargos ocupados pelos gestores que se pretendeu entrevistar, comparando o universo de pesquisa com a amostra que respondeu ao questionário.

Analisando o que foi apresentado pelos autores, pode-se perceber que a grande maioria dos gestores que responderam a pesquisa é composta de gerentes. O número de gestores que participaram do estudo, de acordo com o cargo de cada um, foi: três diretores, um assessor, catorze gerentes, dois coordenadores, e dois “outros” que são gestores sem cargos de chefia.

Para a escolha dos gestores “diretores e gerentes”, os autores obedeceram à proporção existente em cada cargo, e, para os demais gestores, procurou-se pesquisar uma quantidade igual. Dos gestores entrevistados, a maioria tinha formação acadêmica em administração ou contabilidade.

Na pesquisa de Costa et al. (2015), o questionário aplicado na pesquisa se deu em dois momentos: primeiramente foram feitas as perguntas de 1 a 10, com o propósito de conhecer o perfil dos gestores e saber o que eles esperam com uma implantação de um sistema de custos; no segundo momento, as perguntas de 11 a

14, a fim de esclarecer a demanda de informações relacionadas aos custos que esses gestores tinham.

É de grande valor demonstrar aqui parte das perguntas de 1 a 10 no estudo realizado por Costa et al. (2015), enumeradas de “a” à “i” na pesquisa, mais especificamente as perguntas “d” à “h”, as quais demonstram a percepção dos gestores em relação ao sistema de custos.

Dentre as diversas perguntas, há a pergunta “d” que questiona: “o gestor percebe que, com a implantação do SIC-SC, serão geradas informações valiosas?”. Como resultado, Costa et al. (2015, p. 58) perceberam o seguinte resultado:

Nesse sentido, pela amostra analisada, verifica-se que 64% não possuem dúvidas de que o SIC-SC produzirá informações valiosas, 27% concordam moderadamente, e 9% têm um pequeno grau de concordância. Ninguém da amostra selecionada discordou da percepção de que o SIC-SC fornecerá informações de valor ao gestor público.

Outro questionamento, feito por Costa et al. (2015, p. 58) na pergunta “e” aos entrevistados, foi o seguinte: “O gestor tem expectativa de que o sistema de informação de custos agregará valor à sociedade, com informações capazes de subsidiar com maior qualidade a análise de aplicação dos recursos públicos pela Administração Pública?”. Assim como na pergunta anterior a percepção foi positiva, conforme descrito a seguir:

Quando a sociedade tem acesso a uma informação confiável de quanto custa um serviço público, por exemplo, ela terá um novo parâmetro de qualidade na análise e na avaliação da aplicação dos recursos públicos. Da amostra selecionada, 64% não possuem dúvidas de que o SIC-SC agregará valor à sociedade com a produção de informações relevantes para melhorar a qualidade de avaliação da aplicação dos recursos públicos. Já 32% concordam moderadamente, e 4% têm um pequeno grau de concordância. Dessa amostra, ninguém discordou.

A pergunta “f” na pesquisa de Costa et al. (2015, p. 58) faz o seguinte questionamento: “O gestor acredita que o sistema de informação de custo será útil para melhorar o planejamento, a avaliação e o controle dos programas de Governo, exercidos pela Administração Pública?”. Aqui os pesquisadores obtiveram a seguinte resposta:

[...] 82% dos gestores não têm dúvidas de que a implantação do SIC-SC vai melhorar o planejamento, a avaliação e o controle dos programas de Governo, enquanto 18% concordam moderadamente, ou seja, identificou-se um índice alto de concordância.

A questão “g” versa o seguinte: “O gestor entende que, com o auxílio do SIC-SC, será possível otimizar os recursos públicos com mais eficiência e menos desperdícios?”. O resultado obtido por Costa et al. (2015, p. 59) foi:

Da amostra coletada, 59% concordam plenamente que o SIC-SC auxiliará a otimizar os recursos públicos, 36% concordam moderadamente e 5% têm uma concordância pequena. Contudo, ninguém discordou, o que remete à conclusão de que os gestores confiam em que o SIC-SC gerará benefícios na otimização dos recursos públicos.

Por fim, tem-se o último questionamento relativo à percepção dos gestores quanto a informações de custos, a pergunta “h”, a saber: “O gestor consegue relacionar que o SIC-SC pode auxiliar no alcance dos objetivos estabelecidos nos programas de Governo?”. Em contrapartida às outras questões, essa foi menos positiva, conforme resultado demonstrado por Costa et al. (2015, p. 60), como segue:

Da amostra coletada, 50% concordam plenamente com esse entendimento, 36% concordam moderadamente, 9% concordam um pouco e 5% discordam um pouco. De todas as perguntas do questionário em que as respostas variavam desde “concordo plenamente” até “discordo plenamente”, esta foi a pergunta que obteve o menor número de amostra que concordam plenamente, e foi a única pergunta que obteve amostra discordando. Entretanto, pode-se concluir que a maior parte da amostra consegue relacionar que o SIC-SC poderá auxiliar nos objetivos estabelecidos nos programas de Governo.

Analisando os resultados da pesquisa realizada por Costa et al. (2015) pode-se perceber claramente, através da resposta dos gestores de unidades administrativas do estado de Santa Catarina, que as informações geradas por um sistema de apuração de custos na gestão estadual poderiam trazer resultados muito positivos, tendo em vista a otimização dos recursos, proporcionando benefícios à coletividade.

O resultado é promissor e muito importante para que a SEFAZ/SC consiga implantar da melhor maneira um sistema de custos, e tais demonstrações positivas por parte dos gestores públicos entrevistados corroboram a preocupação do autor desta monografia, tendo em vista os benefícios que uma efetiva aplicação da contabilidade de custos no setor estatal poderá proporcionar.

**19) Qual a expectativa da equipe técnica quanto à aplicabilidade do sistema?**

**Resposta:** “A expectativa é grande porque é uma informação muito útil. O estado sempre trabalhou olhando para dados e informações agregados sem contar os custos das unidades administrativas. Poderá se descobrir porque se gasta tanto em uma determinada atividade ou poderá se ter a surpresa de descobrir que se gasta pouco com uma atividade importante”.

Nessa discussão, percebe-se que os dados e as informações de custo quando apurados permitem a realização de uma análise a fim de perceber em que os custos são aplicados, ensejando uma reflexão a respeito de quanto, onde, como e quando são gastos os recursos do erário, observando as unidades administrativas, como, por exemplo, uma unidade de saúde ou uma delegacia.

Na análise de custos, Cruz e Platt Neto (2007) apresentam algumas maneiras de estabelecerem-se análises, em observância a determinados aspectos. As perspectivas de análise são as seguintes: acompanhamento histórico de custos das atividades e análise das variações; acompanhamento histórico dos custos das tarefas e análises das variações totais e unitárias; composição dos custos da atividade; composição dos custos das tarefas; comparações entre unidades; buscar melhorias de processo; estabelecer padrões de custos e metas de resultado; medir a qualidade dos serviços e comparar com os custos.

Uma maneira de realizar a análise dos dados e informações de custos ao longo do tempo é através de uma horizontalização e verticalização desses dados e informações, ou seja, realizar uma análise horizontal e vertical. Na análise horizontal, poder-se-á perceber a evolução dos custos, as variações, para mais ou para menos, ao longo de um determinado período de tempo. Já na análise de maneira vertical, podem-se extrair informações de cunho representativo, ou seja, permite-se verificar quando (percentualmente) um determinado item de custo representa, no montante de custos aplicados em uma unidade administrativa, para uma atividade, uma tarefa ou um programa.

De maneira ilustrativa à situação levantada acima, é possível explorar, por exemplo, o item de custo “folha de pagamento”. Analisando de maneira horizontal esse item de custo é permitido que se perceba a variação deste ao longo, por exemplo, de um ano (12 meses), demonstrando quanto o gasto com folha de pagamento dos servidores de um órgão do estado aumentou ou diminuiu ao longo

do período estudado. Em uma análise vertical do mesmo item e dentro do mesmo período de tempo, seria possível demonstrar a representatividade do total da folha em relação ao total de custos do órgão durante o período.

**20) Qual a expectativa da equipe técnica quanto à aceitação do sistema?**

**Resposta:** “É grande desde a elaboração da NBC T 16.11, do que foi vislumbrado em seminários, em publicações da mídia, onde se percebe que é preciso saber quanto custa manter determinado serviço público em uma região, quanto custa manter a máquina pública”.

Isso posto, é factível que se utilizem os dados e as informações de custos a fim de realizar análises para a obtenção de parâmetros de gastos com custeio da estrutura administrativa. Assim será possível que se comparem os custos de determinadas atividades do Estado em diferentes locais, percebendo discrepâncias de gastos para realizar a mesma atividade e permitindo sua correção.

Além disso, desde que as análises dos dados e informações gerados pelo sistema de custos sejam realizadas de maneira padronizada e correta, será possível verificar quais áreas do Estado estão gastando mais ou menos do que as outras na produção dos mesmos bens e serviços, resguardadas as proporcionalidades de porte dos órgãos estaduais bem como a quantidade de pessoas atingidas e beneficiadas por suas ações.

**21) Qual a expectativa da equipe técnica quanto aos resultados que a implantação do sistema pode proporcionar?**

**Resposta:** “Um grande resultado é a mudança de paradigmas e de pensamento. Se começarmos a pensar nos gastos que o estado tem com a máquina pública como atividade-fim do estado e pensar menos em atividade-meio, então pode-se mudar o paradigma, parar de fazer orçamento para fazer o estado funcionar e começar a fazer orçamento para o estado prestar serviços para as pessoas”.

Pode-se entender por máquina pública todo o aparato de que o Estado dispõe para realizar suas funções, toda a estrutura administrativa utilizada na produção de

bens e serviços à sociedade bem como para a manutenção da estrutura administrativa e de governo, sendo esse aparato custeado principalmente com dinheiro advindo da arrecadação de tributos.

De acordo com a visão exposta pelo entrevistado, tem-se que um sistema de custos adequado poderia modificar a maneira como o poder público utiliza os recursos atualmente, provocando uma mudança no modo de pensar, mudança de opinião de como administrar a máquina pública. Nesse sentido a mudança no pensamento dos gestores públicos propiciaria tratar e olhar para o Estado de uma maneira diferente, observando custos como contributivos a uma melhor gestão dos recursos.

Por fim, uma mudança de paradigmas seria modificar a forma de se fazer alguma coisa. Nessa perspectiva, é inteligível a convicção do entrevistado quando fala em mudança de paradigmas, pois, se a implantação do sistema de custos for bem sucedida e os gestores, em sua grande maioria, compactuarem com seus benefícios, poder-se-á mudar a forma que o governo trabalha, modificar os padrões de consumo de recursos, dando exemplo a outros governos, passando a elaborar o orçamento público a fim de atender primariamente às demandas da sociedade, em contrapartida à realidade atual, segundo a qual o poder público orça recursos primariamente para o custeio da máquina.

Observando as vinte e uma questões apresentadas e analisadas, pode-se perceber que existe a disposição por parte da SEFAZ/SC em atender às disposições legais vigentes e às normas brasileiras de contabilidade, no sentido de elaborar um sistema para a apuração de custos no estado de Santa Catarina com o objetivo de aprimorar a contabilidade pública no Estado, bem como auxiliar na utilização dos recursos.

Percebe-se que são grandes os esforços empreendidos, não sendo uma tarefa fácil, mesmo para profissionais experientes e com o conhecimento necessário para realizar tal tarefa. Existem muitas dificuldades, algumas já transpassadas, outras que precisam ainda ser vencidas.

O trabalho de implantação de um sistema de custos no setor público depende de muitos fatores, e o trabalho da SEFAZ/SC, evidenciado nessa pesquisa demonstra que a equipe técnica responsável vem tentando analisar todas as variáveis envolvidas na criação e aplicação dos sistema, de modo a implantar algo que seja sustentável, que venha a corrigir os erros da tentativa anterior da

SEFAZ/SC, preparando um sistema que, apesar da demora par sua consecução, poderá ser algo que realmente seja utilizado em benefício do Estado.

## **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES**

Neste capítulo do estudo são expostas as considerações finais. Inicialmente é apresentada uma avaliação quanto ao atingimento ou não dos objetivos, tanto geral quanto específicos, propostos na pesquisa. Num segundo momento é feita uma análise dos resultados encontrados com base em dados e informações obtidos em entrevista realizada junto à SEFAZ/SC, manifestando as respectivas conclusões a respeito. Por fim são demonstradas algumas sugestões para pesquisas futuras.

### **4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS**

O objetivo principal desse estudo foi verificar a implantação dos sistemas de custos nos órgãos da administração pública estadual através da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, bem como a forma como são apropriados os custos nesses sistemas de apoio à gestão, tendo em vista a normatização que exige o controle no setor estatal.

Nesse sentido, foram observadas disposições da SEFAZ/SC em seu sítio eletrônico quanto à apuração de custos, foram feitas análises tanto de documentos que demonstram o surgimento dessa discussão dentro do órgão estadual, quanto de algumas experiências de apuração de dados e informações de custos que a equipe responsável na SEFAZ/SC obteve.

A fim de elucidar as questões suscitadas no objetivo da pesquisa e em razão da aparente falta de informações disponíveis em meio documental e eletrônico, optou-se por realizar uma entrevista com o responsável pela elaboração do sistema de informação de custos no estado de Santa Catarina.

A partir do objetivo geral, originaram-se quatro objetivos específicos. No primeiro, propôs-se investigar a implementação dos sistemas mencionados.

Na apuração de informações a respeito, descobriu-se que atualmente não há um sistema para apuração de custos na administração estadual. Há um módulo de custos dentro do sistema de gestão do Estado, o SIGEF, que se encontra abandonado em função de ter sido um projeto que não funcionou.

O segundo objetivo consistia em realizar uma verificação do estágio em que se encontra a implantação e aplicação desses sistemas nos órgãos estatais. Em vista do sistema que não funcionou, a SEFAZ/SC está trabalhando para montar um novo sistema, que está em fase inicial, no intuito de aplicá-lo como um projeto piloto, tendo a pretensão, segundo o que se constatou, de concretizar tal projeto no fim de 2016.

No terceiro objetivo buscou-se verificar quais os métodos utilizados para a apropriação dos custos através desse sistema. Através da entrevista com o responsável pela elaboração do sistema, pode-se definir que o método de apuração de custos a ser utilizado é o do custeio por absorção, distribuindo os custos diretos diretamente aos centros de custo, e, os custos indiretos, através de critérios de rateio.

Em relação ao quarto objetivo, tem-se o seguinte: averiguar os impasses, obstáculos, resistências dos órgãos e gestores públicos na implementação de tais sistemas, traçando um paralelo com as vantagens percebidas durante e após a instalação destes.

Percebeu-se que os principais obstáculos e impasses encontrados pela equipe encarregada de elaborar e implantar o sistema são a burocracia, a dificuldade de obtenção de dados e de informações junto a outras secretarias e órgãos da administração estadual, bem como a dificuldade metodológica para apurar custos no setor público, tendo em vista que a visão que se tem de custo é diferente daquela que as organizações do setor privado percebem.

Cabe aqui ressaltar que o Estado, enquanto produtor de bens e serviços à coletividade, e em observância ao atendimento das demandas da sociedade, como as necessidades sociais e meritórias, é encarregado de realizar uma enorme quantidade de funções e atividades para atingir esse objetivo, sendo essa situação uma limitante na atuação do governo e que pode gerar dificuldades no atendimento de todas as funções simultaneamente.

Observando o anexo da Portaria MOG 42/1999, o qual demonstra as funções e subfunções de governo, pode-se constatar essa situação, a julgar pelas vinte e oito funções as quais o poder público é responsável, considerando ainda que essas se subdividem, de maneira conjunta, em 109 subfunções.

Em vista disso, tem-se que o poder público não produz um bem ou serviço que seja referência, que sirva de modelo no mercado. Assim, observando a ótica de

apuração de custos para estabelecimento de preços de venda, pode-se constatar que o Estado não compartilha dessa visão, pois em sua atuação não produz bens e serviços para obtenção de lucro.

Com o último objetivo específico, tencionava-se ainda avaliar os efeitos práticos que a adoção de tais sistemas de informações de custos pode trazer no planejamento orçamentário e na execução dos gastos públicos ao longo do tempo.

Na opinião do responsável pela equipe encarregada do trabalho de apuração de custos, os profissionais envolvidos, inclusive ele, acreditam que um sistema de informação de custos no estado de Santa Catarina proporcionaria resultados positivos, tanto para a economia e melhor aproveitamento dos recursos, quanto para a mudança da forma de pensar o orçamento e o gasto público.

O responsável pela equipe expôs em entrevista, uma pesquisa realizada por ele e alguns colegas a respeito da implantação de um sistema de custos no estado. Percebeu-se que, na opinião dos gestores pesquisados, a ideia é positiva e pode contribuir com a gestão da máquina pública, a otimização dos recursos, o planejamento, o orçamento, entre outros aspectos. Essa visão corrobora com a preocupação do autor desse estudo.

## **4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO A METODOLOGIA**

A metodologia aplicada nesta monografia observou três aspectos, quais sejam: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória, pois não há dados e informações disponíveis, em meio documental ou eletrônico, que demonstrem como é o sistema de custos elaborado pela SEFAZ/SC. Assim, realizou-se uma pesquisa junto à secretaria a fim de esclarecer questões acerca do sistema.

Quanto aos procedimentos, optou-se por realizar um estudo de caso, tendo em vista que o objeto de estudo desta pesquisa foi especificamente o sistema de custos em elaboração pela SEFAZ/SC.

No tocante a abordagem do problema, esta pesquisa se enquadra como qualitativa, tendo em vista que se procurou explorar o sistema de custos em

questão. Cabe ressaltar que se pretendeu analisar um sistema que se acreditava estar em funcionamento. Entretanto o que foi encontrado em pesquisa junto a SEFAZ/SC revelou que isso não seria possível.

Assim sendo fez-se uma análise em relação ao sistema em elaboração com base nos dados e nas informações coletadas junto ao profissional que está a frente da equipe técnica responsável por tal sistema.

#### **4.3 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS**

Em relação aos resultados apurados pode-se perceber que a administração estadual em Santa Catarina ainda não possui os instrumentos necessários para mensuração, controle e acompanhamento dos gastos relativos a custos, apesar da normatização existente, desde a Lei de Responsabilidade Fiscal até as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

Um ponto observado durante as pesquisas realizadas na elaboração desta monografia foi a metodologia para apropriação dos custos que alguns autores propõem, sendo sugerida a aplicação de um modelo de custeio baseado em atividades – ABC. Entretanto, o resultado encontrado para o sistema em construção pela SEFAZ/SC é que será aplicado o sistema de custeio por absorção, apesar dos benefícios e da melhor adequação do ABC no âmbito do setor público.

Nesse sentido, sugere-se que a equipe da SEFAZ/SC que está a frente dessa discussão possa optar o quanto antes por aplicar a metodologia do ABC dentro do sistema, desde que a relação custo/benefício seja favorável.

Observando o projeto da SEFAZ/SC cabe aqui externar uma percepção discordante quanto à perspectiva de divulgação dos dados e das informações do sistema. A Secretaria pretende divulgar apenas quando tudo estiver funcionando perfeitamente, o que se deve, conforme informado na entrevista realizada, ao receio de atingir negativamente algum cidadão ou gestor. Parece haver o receio de que venham a surgir críticas antecipadas quanto à atuação da SEFAZ/SC na apuração de custos nos órgãos da administração estadual.

Todavia essa postura impede que a sociedade, através dos cidadãos, profissionais da área contábil e outros profissionais, possa analisar os dados e as informações divulgados e contribuir, de alguma maneira, com a SEFAZ/SC para a

melhoria do sistema. Na percepção do autor desta monografia seria relevante contar com a colaboração técnica ampliada.

As limitações e os impasses de cunho burocrático são inteligíveis, tendo em vista a estrutura administrativa da máquina pública, tanto em âmbito estadual como federal e municipal, e são fatores que não estão ao alcance da SEFAZ/SC. É necessária uma atuação e mudança de postura de todas as esferas de governo e da sociedade como um todo a fim de minimizar os efeitos negativos que a burocratização causa no gerenciamento da coisa pública.

A preocupação com os efeitos práticos positivos e os benefícios que a implantação de um sistema de informação de custos pode proporcionar foi atendida, pois, através do presente estudo, percebeu-se que os profissionais envolvidos com a elaboração do sistema, bem como aqueles que serão atingidos pelo sistema, observam com otimismo a apuração dos dados e informações de custo, acreditando no salto gerencial que será provocado na contabilidade do setor público.

#### **4.4 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS**

Ao longo da pesquisa desenrolou-se uma realidade negativa para a elaborar essa monografia: o fato de, a administração do estado de Santa Catarina não possuir um sistema de apuração dos dados e das informações de custo montado e em operação. Nesse sentido, o presente estudo recomenda as seguintes pesquisas a serem realizadas futuramente:

- a) Monitorar a implantação do projeto piloto em andamento e a criação do novo sistema (fora do módulo do SIGEF), especialmente o processo de captação de dados;
- b) Tentar entender a integração, conexões e outras relações entre o novo sistema e o módulo do SIGEF;
- c) Verificar, no futuro, a evolução da SEFAZ/SC na apuração dos custos dos órgãos da administração estadual a partir da presente pesquisa em 2015;
- d) Verificar a utilização de modelos de apuração de dados e informações de custo nos maiores municípios catarinenses;
- e) Verificar, a partir da implantação do sistema pela SEFAZ/SC, a percepção dos gestores das secretarias estaduais quanto ao sistema.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública**: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do Estado de Santa Catarina. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, maio/jun. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n3/04.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2015a.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação**: um recurso estratégico no processamento de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BAHIA . **Decreto nº 8.444, de 7 de fevereiro de 2003**. Institui o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, no âmbito da Administração Pública do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: <<http://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/77363/decreto-8444-03>>. Acesso em: 3 set. 2015a.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Apropriação de custos públicos – ACP**. Disponível em: <<http://sistemas.sefaz.ba.gov.br/acp/#>>. Acesso em: 3 set. 2015b.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PPA 2012-2015**. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/ppa/ppa-2012-2015/ppa2008\\_2011](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/ppa/ppa-2012-2015/ppa2008_2011)>. Acesso em: 26 set. 2015a.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 90, de 15 de setembro de 2015. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2015a.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2015b.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 30 set. 2015a.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6. ed. Aprovado pela Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2)>

%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 20 ago. 2015b.

\_\_\_\_\_. Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **O Plano Plurianual (PPA)**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planejamento-e-investimentos/plano-plurianual>>. Acesso em: 26 set. 2015c.

CANCIAN, Renato. **Burocracia**: Max Weber e o significado de “burocracia”. UOL Educação, Sociologia, abr/2007. Disponível em: <<http://educacao.uol.com.br/disciplinas/sociologia/burocracia-max-weber-e-o-significado-de-burocracia.htm>>. Acesso em: 18 out. 2015.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2015b.

\_\_\_\_\_. **LRF fácil** – guia contábil da lei de responsabilidade fiscal: volume II, instrumentos de planejamento. Brasília, julho de 2003. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/volume\\_02.zip](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/volume_02.zip)>. Acesso em: 7 set. 2015b.

\_\_\_\_\_. **NBC TSP 18**: informações por segmento. O objetivo desta norma é estabelecer princípios para relatar informações financeiras por segmento. Brasília, 15 de janeiro de 2010. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_18\\_Informacoes\\_por\\_Segmento.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_18_Informacoes_por_Segmento.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) às IPSAS**. Disponível em: <<http://www.custosnosedorpublico.net/restrita/imagem/arq4e7b9a1459f8f.pdf>>. Acesso em: 8 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.055**, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1055.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1055.doc)>. Acesso em: 04 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1128.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1128.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015a.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1129.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1129.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015b.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1130.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1130.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015c.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1131.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1131.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015d.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1132.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1132.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015e.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1133.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1133.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015f.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1134.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1134.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015g.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1135.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015h.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1136.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015i.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1137.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015j.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1366.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 05 set. 2015k.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

COSTA, Bruno Hubacher da et al. **SIC: uma proposta para implantação de um sistema de informação de custos para o Estado de Santa Catarina**. 2015. 147 f. Monografia – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade Pública e Controle Interno, Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia, São Paulo, 2015.

CRUZ, Flávio da. **TECLE-PSD**. Disponível em: <[http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2015\\_um\\_TECLE\\_PSD\\_e\\_impactos\\_no\\_CADASTRO.pdf](http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2015_um_TECLE_PSD_e_impactos_no_CADASTRO.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2015.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Flávio da; SILVA, Vicente Paulo da. **Gestão, controle e avaliação na administração pública**. Disponível em: <[http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2\\_I\\_gestao\\_controle\\_e\\_avaliacao\\_na\\_administracao\\_publica.doc](http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/2_I_gestao_controle_e_avaliacao_na_administracao_publica.doc)>. Acesso em: 27 nov. 2015.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia científica**. São Paulo: atlas, 1985.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009

LUQUE, Carlos A.; CRUZ, Hélio N.; AMARAL, Cicely M.; BENDER, Siegfried; SANTOS, Paulo M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/152>>. Acesso em: 25 nov. 2015.

MARTINS, José Augusto Sousa. **Gestão de Custos na Administração Pública**: um estudo de caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. 2013. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2013. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/DS/2013/356889\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/DS/2013/356889_1_1.pdf)>. Acesso em: 25 nov. 2015.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das Finanças Públicas**: um estudo da economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 11. ed. (rev. e atual. - semestre 2014/1). Florianópolis: Edição do autor, 2014.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 49.766**, de 30 de outubro de 2012. Institui o Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul – CUSTOS/RS. Disponível em: <[http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid\\_Tipo=TEXT0&Hid\\_TodasNormas=58559&hTexto=&Hid\\_IDNorma=58559](http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=58559&hTexto=&Hid_IDNorma=58559)>. Acesso em: 20 out. 2015.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 1.365**, de 1 de fevereiro de 2013. Institui o Grupo de Trabalho de Apuração de Custos (GTCUSTOS) e estabelece outras providências. Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Decreto%20n.%201.365-2013%20-%20Institui%20o%20GTCustos.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Contabilidade Geral. **Informação Técnica Contábil nº 004/2015**, de 19 de janeiro de 2015. Apuração de Custos da Educação do Estado de Santa Catarina realizado em 2014, ano-base 2013, subsídio à elaboração do Balanço Anual. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/Informa%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%20004-2015%20-%20Custos%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20para%20Balan%C3%A7o%20Anual.pdf>>. Acesso em: 5 out. 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. **SIGEF**. 2012. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/sistemas/sigef>>. Acesso em: 3 set. 2015c.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. **Manual de elaboração de programas**. Disponível em: <[http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/ppa\\_-\\_manual\\_de\\_elabora%C3%A7%C3%A3o\\_de\\_programas\\_e\\_sub%C3%A7%C3%B5es\\_22.06.2011.pdf](http://www.sef.sc.gov.br/sites/default/files/ppa_-_manual_de_elabora%C3%A7%C3%A3o_de_programas_e_sub%C3%A7%C3%B5es_22.06.2011.pdf)>. Acesso em: 5 set. 2015l.

SILVA, Antomar Marins e. **O que é uma força-tarefa?**. Portal do Marketing, jun/2010. Disponível em: <[http://www.portaldomarketing.com.br/Artigos2/O-Que\\_e\\_uma\\_Forca\\_tarefa\\_Antomar\\_Marins.htm](http://www.portaldomarketing.com.br/Artigos2/O-Que_e_uma_Forca_tarefa_Antomar_Marins.htm)>. Acesso em 17 out. 2015.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão**: Decisão TCU nº 408/2002. Versão revisada em jan/2006. Disponível em: <[http://www.ufc.br/images/\\_files/a\\_universidade/avaliacao\\_institucional/orientacoes\\_indicadores\\_gestao\\_tcu.pdf](http://www.ufc.br/images/_files/a_universidade/avaliacao_institucional/orientacoes_indicadores_gestao_tcu.pdf)>. Acesso em: 6 set. 2015.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Relatório de gestão 2014**. Disponível em: <<http://dpgi.proplan.ufsc.br/files/2015/04/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-2014.pdf>>. Acesso em: 7 set. 2015d.

VERAS, Carlos Magno dos Anjos. **Teoria Burocrática**. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão. Departamento de Ciências Humanas e Sociais. Curso de engenharia industrial elétrica e mecânica. São Luiz, 2009. Disponível em: <[http://www2.ifma.edu.br/proen/arquivos/artigos.php/teoria\\_burocratica.pdf](http://www2.ifma.edu.br/proen/arquivos/artigos.php/teoria_burocratica.pdf)>. Acesso em: 23 out. 2015.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. **A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência**: implicações e perspectivas. Revista de Informação Contábil, Pernambuco, abr/jun. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/411/290>>. Acesso em: 05 set. 2015m.

## APÊNDICES

**APÊNDICE A** – Questionário para Pesquisa de Campo na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEFAZ/SC).

O questionário tem por finalidade esclarecer os objetivos levantados nesse estudo acerca do sistema de informação de custos que a SEFAZ/SC pretende implantar no Estado, aplicado em entrevista com o responsável pela equipe que está montando tal sistema. Trata-se de um questionário com perguntas abertas onde o entrevistado pode abordar as questões de maneira explicativa discorrendo sobre o assunto.

1	Quando surgiu a ideia do sistema de custos em Santa Catarina?
2	Qual a motivação para a criação desse sistema de custos?
3	Sobre o Grupo de Trabalho de Apuração de Custos - GTCUSTOS
4	Quais as referências para criação do sistema? (inspiração, exemplos)
5	Qual o objetivo da implantação do sistema de custos?
6	Quais os prazos para implantação do sistema de custos?
7	Quais as dificuldades encontradas?
8	Quais as limitações encontradas?
9	Quais os pontos positivos e negativos do sistema de custos?
10	Quais os impasses para implantação do sistema de custos?
11	Como será estruturado o sistema de custos?
12	Como serão coletadas as informações de custos?
13	De onde serão coletadas as informações de custos?
14	A coleta de informações é manual ou integrada a outros sistemas?
15	Como serão apropriados os custos, método de custeio utilizado? Qual o mais apropriado?
16	Quem tem ou terá acesso às informações de custo?
17	Como se dará a divulgação dos dados da apuração de custo?
18	Essas informações podem auxiliar os gestores públicos? Como?
19	Qual a expectativa da equipe técnica quanto à aplicabilidade do sistema?
20	Qual a expectativa da equipe técnica quanto à aceitação do sistema?
21	Qual a expectativa da equipe técnica quanto aos resultados que a implantação do sistema pode proporcionar?