

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

DAYSE DE CÁSSIA VIDAL

**PROPOSTA DE UM CENTRO DE CUSTOS PARA O CONSELHO REGIONAL
DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA DE SANTA CATARINA
(CREA/SC) VOLTADO PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS - COM
ENFOQUE NA FISCALIZAÇÃO**

**Florianópolis
2006**

DAYSE DE CÁSSIA VIDAL

**PROPOSTA DE UM CENTRO DE CUSTOS PARA O CONSELHO REGIONAL
DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA DE SANTA CATARINA
(CREA/SC) VOLTADO PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS - COM
ENFOQUE NA FISCALIZAÇÃO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Flávio da Cruz,
M.Sc.

**Florianópolis
2006**

Dayse de Cássia Vidal

**PROPOSTA DE UM CENTRO DE CUSTOS PARA O CONSELHO REGIONAL
DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA DE SANTA CATARINA
(CREA/SC) VOLTADO PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS - COM
ENFOQUE NA FISCALIZAÇÃO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

Prof. Flávio da Cruz, M.Sc. (Orientador)

Prof. Isair Sell, M.Sc.

Prof. Loreci João Borges, Dr.

Florianópolis
2006

“Aprender é a única coisa de que a mente humana nunca tem medo, nunca se cansa e nunca se arrepende.”

Leonardo Da Vinci

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus avós (*in memoriam*) José Bernardo da Silva e Maria de Lourdes Silva que fizeram o papel de meus pais; que foram meus verdadeiros amigos; que foram meus conselheiros nas horas difíceis; que abriram mão de seus sonhos, para realizarem os meus; que sempre ficaram ao meu lado; que me amaram incondicionalmente; que me conduziram para o caminho do bem; que me educaram para a vida.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Rita e Sérgio, por serem o meu porto seguro.

Aos meus irmãos Elton, Lucas e Maria Eduarda pela amizade.

Ao meu orientador Flávio da Cruz, agradeço imensamente pela paciência, conhecimento e profissionalismo em todos os momentos, que sem os quais, não conseguiria realizar este trabalho.

Aos amigos e colegas do CREA/SC Adilson, Alice, Altamir, Claude, Dilma, João, Jorge, Kleber, Renata e Valdirene, pelo apoio na realização deste trabalho.

Aos amigos de graduação, em especial para Adriana, Alexandre, Arlete, Cláudio, Fábio e Rafael, pela amizade durante esses anos. Espero que a nossa amizade seja eterna.

Aos demais professores, que, de uma forma ou de outra, contribuíram na realização desta monografia.

Sem vocês não conseguiria ultrapassar mais esta etapa da minha vida. Muito obrigada.

RESUMO

VIDAL, Dayse de Cássia. **Proposta de um centro de custo para o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina (CREA/SC) voltado para a apuração de custos unitários - com enfoque na fiscalização**. 2006. 90 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal surge a necessidade de implantação de centro de custos no setor público estatal. O objetivo da presente pesquisa constituiu-se, através de estudo de caso, em configurar uma proposta de centro de custos para o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina (CREA/SC) voltada para a apuração de custos unitários e com enfoque na fiscalização, testando a hipótese de adoção do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Para cumprir o objetivo, foram listadas as atividades, tarefas e sub-tarefas realizadas pelo Departamento de Fiscalização do CREA/SC e, conseqüentemente, apurou-se suas despesas. O presente trabalho identificou os custos unitários de cada tarefa, visando à mensuração mais adequada de custos e melhor gerenciamento para a fiscalização do CREA/SC.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades (ABC). Custos no setor público. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Abstract

VIDAL, Dayse de Cássia. **Proposal of a center of cost for the Regional advice of Engineering, Architecture and Agronomy of Santa Catarina come back toward the verification of unitary costs - with approach in the inspection.** 2006. 90 p. Monograph (Course of Countable Sciences) - Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

With the advent of the Law of Fiscal Responsibility the necessity appears to implant center of costs in the state public sector. The objective of the present research consists, through case study, in configuring a proposal of center of costs Regional advice of Engineering, Architecture and Agronomy of Santa Catarina, come back toward the verification of unitary costs - with approach in the inspection -, testing the hypothesis of adoption of the method of Expenditure Based on Activities (ABE). To fulfill the objective, the activities, tasks and sub-tasks carried through for the Department of Inspection of CREA - SC had been listed and, consequently, selected its expenditures. The present work identified the unitary costs of each task, aiming at to measure the costs adequately and better management for the inspection of CREA/SC.

Key-Words: Expenditure Based on Activities (ABE). Costs in the public sector. Law of Fiscal Responsibility (LFR).

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Critério ABC: uma visão global	31
----------	--------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Método para apropriação das despesas com treinamentos, equipamentos e seguros	22
Quadro 2	Três Poderes da União	25
Quadro 3	Classificação funcional da atividade	35
Quadro 4	Classificação das regiões e cidades de Santa Catarina para fiscalização do exercício profissional	35
Quadro 5	Atividades e tarefas desenvolvidas pelo Departamento de Fiscalização	37
Quadro 6	Siglas das atividades	38
Quadro 7	Código das atividades no plano de contas do CREA/SC e na Portaria 163/2001	38
Quadro 8	Identificação das tarefas e sub-tarefas	40
Quadro 9	Distribuição física do tempo	41
Quadro 10	Caracterização dos funcionários e seus custos	44
Quadro 11	Atribuição monetária dos custos de folha às tarefas	45
Quadro 12	Descrição dos custos extra-folha envolvidos na atividade	48
Quadro 13	Atribuição monetária dos custos extra-folha às tarefas	51
Quadro 14	Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas	52
Quadro 15	Definição da unidade de mensuração e volume mensal realizado	53
Quadro 16	Custos unitários das tarefas	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Direcionamento percentual dos custos de folha às tarefas	43
Tabela 2	Atribuição percentual dos custos de folha às tarefas	44
Tabela 3	Direcionamento percentual dos custos extra-folha às tarefas	46
Tabela 4	Atribuição percentual dos custos extra-folha às tarefas	50

LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES

ABC	Custeio Baseado em Atividades
AIN	Autos de infração
AIT	Adiantamento das indenizações de transporte
AJC	Adiantamento das ajudas de custo
AMBEV	Companhia de Bebidas das Américas
APC	Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem
ART	Anotação de Responsabilidade Técnica
CIASC	Centro de Informática e Automação de Santa Catarina
CONFEA	Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
CREA's	Conselhos de Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
CREA/SC	Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina
EAI	Emissão do auto de infração
EAV	Emissão dos adiantamentos de viagem
ENT	Emissão da notificação
FEIP	Fiscalização do exercício da profissão
FIC	Fiscalização de campo
LÇO	Lançamento
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NER	Situação regular e não emissão de restrição
NOT	Notificações
OBZ	Orçamento Base Zero
ROT	Roteiros
SIAFI	Sistema de Administração Financeira

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	14
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	17
1.5 METODOLOGIA	18
1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA	22
1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	23
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	24
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	24
2.1.1 Estrutura do Estado	24
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	26
2.3 DEFINIÇÃO DE GASTO, CUSTO E DESPESA	27
2.3.1 Classificação dos custos	28
2.4 SISTEMAS DE CUSTOS.....	28
2.5 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL.....	30
2.5.1 Custeio baseado em atividades – ABC	31
2.5.2 Lei de Responsabilidade Fiscal	33
3 PROPOSTA DE UM CENTRO DE CUSTOS PARA O CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA DE SANTA CATARINA (CREA/SC) VOLTADO PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS - COM ENFOQUE NA FISCALIZAÇÃO.....	35
3.1 DELIMITAÇÃO DA ATIVIDADE A SER MEDIDA	35
3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS ENVOLVIDOS	37
3.3 DEFINIÇÃO DAS TAREFAS	54
3.4 CRIAÇÃO, PROCESSAMENTO E EXTINÇÃO DAS TAREFAS	55
3.4.1 Roteiro.....	55
3.4.2 Adiantamento das indenizações de transporte e ajudas de custo	55

3.4.3 Emissão da notificação e do auto de infração.....	56
3.4.4 Situação regular e não emissão de restrição	56
3.4.5 Notificações e autos de infração	56
3.4.6 Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem.....	56
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	58
4.1 CONSIDERAÇÕES	58
4.2 RECOMENDAÇÕES	59
REFERÊNCIAS.....	61
APÊNDICE.....	64
ANEXOS	66

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresentam-se os aspectos introdutórios sobre o assunto pesquisado, bem como o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, a limitação da pesquisa e a organização dos estudos referentes a este trabalho monográfico.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ainda são poucos os casos de implantação de sistemas de custos no setor público estatal brasileiro atualmente. A carência fica mais visível especialmente quando devam responder pela apuração dos custos unitários. Acredita-se que, devido às organizações públicas não terem como fim o lucro e não atuarem em um mercado competitivo, além de outros motivos, faz com que não haja interesse na implantação desses sistemas. Segundo Alonso (2000), a mudança que vem ocorrendo no campo econômico implica, cada vez mais, na administração pública buscar melhor eficiência e qualidade na prestação de seus serviços. Para que um sistema de custos funcione adequadamente, espera-se que o mesmo apresente dentre seus resultados, ao menos, o cálculo de custos variáveis dos insumos utilizados na produção.

A apuração de custos pode ser realizada na contabilidade. O objeto da contabilidade pública não se limita ao seu patrimônio e suas variações, mas, também, no orçamento e sua execução. Para tanto, sabe-se que a contabilidade de custos produz dados que podem ser transformados em informações voltadas ao facilitamento da tomada de decisão e da otimização de resultados. Desta forma, ao disponibilizar dados e informações, a contabilidade de custos estimula possibilidades para o administrador na gestão econômica e financeira do patrimônio público.

Entretanto, acredita-se que os gestores públicos ainda não possuem uma definição segura e definitiva para custos na área pública estatal, pelos seguintes motivos:

- 1)por trabalharem somente com conceito de verba orçamentária;
- 2)pela falta de competitividade na oferta de bens e serviços;
- 3)devido parte preponderante da receita ser obtida de forma coercitiva e desconectada da oferta qualitativa e direta de bens e serviços;
- 4)pela ausência de sistema de avaliação de desempenho focado na economicidade, eficácia e eficiência na utilização dos insumos; e
- 5)pelo ânimo de alcançar o sucesso e credibilidade sem um comprometimento em comprovar adequação aos melhores custos unitários.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC nº 101/2000), pode-se notar um crescimento na necessidade da implantação de sistemas de controle no setor público. A LRF estabelece em seu artigo 50, VI, §3º que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A LRF não especifica qual sistema de custos a administração pública deve usar, deixando para as entidades estatais a liberdade de criarem seus próprios sistemas, visando atender às suas necessidades. Por conseqüência, também não define se no sistema devem ser apurados custos médios de projetos e/ou atividades. Não esclarece, tampouco, se para saber o custo dos programas seja necessário identificar os custos unitários e que sua soma, associada com o volume físico, formam o custo total do programa.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Dentre os diferentes tipos de organizações públicas, tem-se a administração direta e a administração indireta. Na indireta tem-se: empresas de economia mista, autarquias e fundações. Os conselhos de fiscalização profissional, área de interesse deste trabalho monográfico, são denominados autarquias federais e são regidos pela Lei nº 4.320/64.

Por exercerem uma função pública de orientação, controle, fiscalização e aprimoramento profissional em benefício da sociedade, tais conselhos foram instituídos com personalidade jurídica de direito público.

Criado em 11 de dezembro de 1933, através do Decreto Lei nº 23.569, o Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA) tem por finalidade: fiscalizar, em instância superior, o exercício profissional da engenharia, arquitetura, agronomia e atividades correlatas.

Analogamente, os Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA's) também foram criados por força de lei; neste caso, através da Resolução nº 02 de 23 de abril de 1934, que veio regulamentar a Lei n.º 23.569/33. Possuem uma estrutura similar à do CONFEA - o qual homologa sua composição - e têm por finalidade a orientação e a fiscalização do exercício profissional no âmbito regional de cada Estado da federação.

O Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina (CREA/SC), a exemplo dos entes estatais em geral, não possui instrumentos gerenciais adequados capazes de aferir diretamente seus custos unitários, não sendo possível conhecer o custo dos serviços prestados nas unidades operativas, das atividades e das tarefas componentes. Assim surge o problema da pesquisa: *Como configurar uma proposta de centro de custos para o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina (CREA/SC) voltada para a apuração de custos unitários e com enfoque na fiscalização?*

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da pesquisa configura-se numa proposta de Centro de Custos para o CREA/SC focado em metodologia exeqüível e capaz de possibilitar a apuração de custos unitários. Em relação aos objetivos específicos, buscou-se:

- Identificar os elementos de custos;
- Analisar o processo de apropriação dos custos utilizado atualmente no CREA/SC e associá-lo à literatura existente para o assunto;
- Propor uma configuração de centro de custos para o CREA/SC, contando com metodologia julgada para atender ao objetivo geral desta monografia, testando a hipótese de adoção do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A competitividade é forte razão para que as empresas privadas reduzam seus gastos e seus custos; não as impede, porém, de continuarem oferecendo produtos ou serviços com qualidade. A administração pública, do mesmo modo, vem tentando reduzir seus gastos, aumentando suas receitas e obtendo melhor aplicação de seus recursos. Segundo Guimarães (2001, p. 40 apud CALIL 2005, p. 22):

é de fundamental importância que elas conservem a correlação preço-qualidade. É, ainda, necessário que a política de preços seja adequada ao valor dos serviços prestados, cobrindo os custos e proporcionando um lucro socialmente aceitável.

O setor público vem adotando práticas da administração privada para atingir a eficiência e eficácia nos serviços prestados. A recíproca é verdadeira, como, por exemplo, a experiência da AMBEV com o OBZ. Os gerentes desse setor são responsáveis pela demonstração de uma gestão mais participativa e consciente. É através da utilização de instrumentos, tais como um sistema de custos, que os responsáveis serão dotados de maior capacidade gerencial e auxílio na busca de uma melhor visualização dos gastos públicos e melhoria do desempenho.

Um sistema de custos no setor público poderá servir como instrumento para os gestores públicos tirarem melhor proveito de seus recursos. Esses sistemas devem criar um ambiente gerencial que facilite o processo de tomada de decisão.

As entidades públicas sentem, cada vez mais, a necessidade de conhecer o custo dos serviços prestados, diminuindo, assim, seus desperdícios e aumentando a transparência na gestão pública, dentre outras vantagens. De acordo com Afonso (2000, p. 1):

a economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. Os próprios sistemas contábeis e orçamentários tradicionais tornam-se insuficientes (quando não inadequados) diante de tão drásticas mudanças no ambiente dos negócios públicos e privados.

Assim, a administração pública tem grande necessidade de estruturar os sistemas orçamentários e financeiros, integrando-os a um sistema de custos que

visse demonstrar o verdadeiro consumo de recursos em determinado projeto ou atividade.

O sistema de custos que mais se adequa as entidades públicas é o Custeio Baseado em Atividades – ABC. Segundo Slomski (2003, p. 382), “já é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades”. A alocação dos custos públicos com base no ABC representa um grande avanço na atribuição dos custos, pelo fato desse sistema utilizar a análise do processo de direcionadores de custos.

Enfim, o estudo se justifica por apresentar um método de implantação de custos para o CREA/SC, na expectativa de fornecer dados mais consistentes e auxiliar o Departamento de Contabilidade na emissão de relatórios mais transparentes aos usuários.

1.5 METODOLOGIA

Na elaboração de um trabalho científico, é necessário conceituar-se conhecimento. Costa e Costa (2001, p. 3 apud DRUCKER, 1993, p. 165) salientam que “conhecimento não reside em um livro, em um banco de dados, em um programa de computador; estes contêm apenas informações. O conhecimento está sempre incorporado a uma pessoa, é transportado por ela, é criado, ampliado ou aperfeiçoado por ela”.

O conhecimento é produto fim da investigação científica. Surge da necessidade de encontrar soluções para problemas relacionados à vida diária e da necessidade de fornecer explicações sistemáticas que possam ser testadas e criticadas.

O conhecimento pode ser popular, teológico, filosófico e científico. Costa e Costa (2001, p. 3) definem conhecimento popular como o que comumente “chamamos de conhecimento do povo. É o acúmulo de tradições e experiências vividas. Não leva em conta a fundamentação científica”. É o tipo de conhecimento passado de geração para geração e construído sem uma preocupação determinada.

De acordo com Domingues, Heubel e Abel (2003, p. 22), “o conhecimento teológico é formado por um conjunto de verdades a que os homens chegaram, não

com o auxílio de sua inteligência, mas mediante a aceitação dos dados da revelação divina”.

Pode-se dizer que o conhecimento teológico é produto da fé humana. Não pode, por sua origem, ser confirmado ou negado. Este tipo de conhecimento depende da formação da moral e das crenças de cada indivíduo.

Lakatos e Marconi (1991, p. 16) afirmam que o conhecimento filosófico “é caracterizado pelo esforço da razão pura para questionar os problemas humanos e poder entre o certo e o errado, unicamente recorrendo às luzes da própria razão humana”.

Este tipo de conhecimento, o filosófico, é resultado do raciocínio da reflexão humana. Busca dar sentido aos fenômenos gerais do universo, da vida, do homem, da sociedade.

O conhecimento científico, segundo Costa e Costa (2001 apud RUIZ, 1996), “é um conhecimento sistemático. Caracteriza-se pela capacidade de analisar, de explicar, de desdobrar, de justificar, de induzir e de predizer”.

O conhecimento científico busca conhecer e demonstrar as causas dos fatos. Procura encontrar a relação entre os fenômenos, formulando leis.

Antes de qualquer discussão a respeito de trabalhos científicos, é importante esclarecer que existem diversas modalidades de trabalhos científicos, tais como: tese, dissertação e monografia.

A tese, segundo Tafner, Silva e Weiduschat (2004, p. 4), é caracterizada “como um avanço significativo na área do conhecimento em estudo. As teses devem tratar de algo novo e inédito naquele campo de conhecimento, de forma que promovam uma descoberta, ou mesmo uma real contribuição para a ciência”.

A tese representa o resultado de um trabalho experimental. Deve ser constituída de idéia, fundamento ou proposta original. É um documento escrito que visa à obtenção do título de Doutor.

A dissertação é um documento que visa à obtenção do título de Mestre. Ela representa o resultado de um trabalho experimental, de tema único. Para Costa (2004, p.20), “nesse nível não será cobrada, necessariamente, originalidade, mas capacidade argumentativa e domínio de conteúdo da literatura sistematizada sobre o tema polemizado”.

Monografia, segundo Marion, Dias e Traldi (2002, p. 13), “é a arte de redigir cientificamente sobre um problema específico de determinado assunto. É um trabalho intelectual de um estudante que lê, levanta dados, reflete e interpreta um tema específico”.

Pode-se definir monografia como um trabalho cuidadoso e exaustivo a respeito de determinado assunto. Costa (2004, p. 20) complementa que “o aluno deverá demonstrar capacidade de polemizar sobre um tema específico, entretanto não será cobrada, necessariamente, originalidade, mas, criatividade e capacidade de sistematização da literatura existente sobre o tema abordado”.

A monografia é destinada à obtenção de títulos acadêmicos de bacharel, na conclusão de um curso de graduação, ou de especialista, na conclusão de uma pós-graduação em nível de especialização.

A metodologia da pesquisa depende do problema formulado, de seus objetivos, de sua natureza e de seus procedimentos técnicos.

Tafner, Silva e Weiduschat (2004, p. 13) definem metodologia como um “conjunto de métodos ou caminhos utilizados para a condução da pesquisa”.

De acordo com Lakatos (1985, p. 15):

pesquisa é uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios, uma diligente busca de averiguar algo. Pesquisa não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos.

O trabalho do pesquisador é encontrar novas idéias e divulgá-las.

Com relação aos objetivos, pode-se classificar esta monografia como exploratória. Gil (2002, p. 41 apud SELTZ et al., 1967, p. 63) afirma que as pesquisas exploratórias:

têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

Este tipo de pesquisa tem por finalidade proporcionar mais informações sobre determinado assunto, ou seja, descobre um novo enfoque para o estudo que se

pretende realizar. Pode-se dizer que a pesquisa exploratória tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias.

Quanto à aplicação prática, a pesquisa é classificada como estudo de caso e participante. O estudo de caso é uma categoria de pesquisa cujo objeto caracteriza-se por uma unidade profundamente analisada. Estudo de caso, para Goode e Halt (1973, p. 398), é “uma técnica particular de obter dados, é um modo de organizar os dados em termos de uma determinada unidade escolhida como uma história de vida do indivíduo, a história e um grupo, ou um processo social delimitado”. A pesquisa participante tem como característica, entretanto, a produção de conhecimento a partir da participação e cooperação de todos os envolvidos na situação pesquisada. Raupp e Beuren (2004, p. 90 apud SILVA e GRIGOLO, 2002) afirmam que “a pesquisa participante caracteriza-se pela interação entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas, porém não é exigida uma ação por parte das pessoas ou grupos especificados na pesquisa”.

A pesquisa denominada qualitativa é o instrumento mais adequado para detectar a disparidade entre a imagem e a realidade da empresa. A obtenção de dados dá-se no próprio ambiente empresarial. Para Tafner, Silva e Weiduschat (2004, p. 28) a pesquisa qualitativa “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”.

A coleta de dados foi realizada através de documentos da empresa e entrevista semi-estruturada com o gerente do Departamento de Fiscalização da organização. Para Gil (2002, p. 140), “os resultados obtidos no estudo de caso devem ser provenientes da convergência ou da divergência das observações obtidas de diferentes procedimentos”.

Em função da respeitabilidade, os valores colocados na folha de pagamento foram simulados. Para confirmar o mês de referência -agosto de 2005- foram tomadas como critério amostras de três meses no período anual.

Concluído o processo de coleta de dados, os mesmos foram analisados e interpretados. A análise dos dados é de conteúdo e também documental. De acordo com Colauto e Beuren (2004, p. 137) a análise de conteúdo “tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens”.

Desse modo, pode-se caracterizar análise de conteúdo como método de investigação do conteúdo simbólico das mensagens.

A análise documental, segundo Colauto e Beuren (2004, p. 140 apud LÜDKE e ANDRÉ, 1986), “busca identificar as informações factuais nos documentos com base nas questões ou hipóteses de interesse”.

A análise e interpretação dos dados devem ser feitas de forma a atender os objetivos da pesquisa e comparar e confrontar dados e provas com o objetivo.

1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A limitação do estudo baseia-se nos seguintes pontos:

- O horizonte temporal de estudo será o mês de agosto de 2005;
- A aplicação da proposta foi realizada somente no Departamento de Fiscalização do CREA/SC;
- A proposta de centro de custos não tem a pretensão de definir um sistema pronto e acabado, mas sim, uma estrutura básica, a partir da qual a organização possa preparar seu próprio sistema de custos.

Há duas limitações específicas a destacar neste estudo:

- a) As despesas com energia elétrica não foram utilizadas no estudo de caso, por falta de método de rateio;
- b) As despesas com treinamentos, equipamentos e seguros não ocorrem todos os meses, sendo apropriado uma parcela obtida através da apropriação do montante mais recentemente despendido conforme o quadro seguinte.

DESPESAS	VALOR (R\$)	PARCELA APROPRIADA (R\$)
Treinamentos	27.574,00	2.297,83
Equipamentos	1.100,00	91,66
Seguros	10.728,00	894,00

Quadro 1: Método para apropriação das despesas com treinamentos, equipamentos e seguros
Fonte: elaboração própria.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, descritos a seguir.

O primeiro capítulo apresenta os aspectos introdutórios sobre o assunto pesquisado, bem como o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, a limitação da pesquisa e a organização dos estudos.

O segundo capítulo constitui-se de apoio teórico, abordando administração pública; um breve histórico sobre a contabilidade de custos e seus conceitos; a definição de gasto, custo (e sua classificação) e despesa; sistemas de custos, custos no setor público estatal e a Lei de Responsabilidade Fiscal e suas exigências.

No terceiro capítulo é apresentada a proposta de um centro de custos para o CREA/SC, onde foram relacionadas as atividades e tarefas desenvolvidas no Departamento de Fiscalização, bem como seus custos.

O quarto capítulo finaliza o trabalho, apresentando as conclusões e recomendações; e finalmente apresenta-se as referências utilizadas para a fundamentação e elaboração do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, conceitua-se administração pública, contabilidade de custos e seus principais objetivos. Além disso, define-se gasto, custo (e suas classificações) e despesa, bem como aborda-se custos no setor público estatal e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Faz-se necessário a definição de administração pública, que segundo Meirelles (2000, p. 59):

em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Pode-se definir administração pública, resumidamente, como atividade realizada pelo Estado para satisfazer o interesse coletivo.

Cruz (1988, p. 10) afirma que “contabilidade pública é a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

O objeto da contabilidade pública não está limitado no patrimônio e suas variações, e sim, no orçamento e sua execução.

2.1.1 Estrutura do Estado

Segundo o artigo 2º da Constituição Federal de 1988, “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Níveis	Poderes		
	Legislativo	Executivo	Judiciário
Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Senado Federal • Câmaras dos Deputados • Tribunal de Contas da União 	<ul style="list-style-type: none"> • Presidência da República • Ministérios 	<ul style="list-style-type: none"> • Supremo Tribunal Federal • Superior Tribunal de Justiça • Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais • Tribunais e Juízes do Trabalho • Tribunais e Juízes Eleitorais • Tribunais e Juízes Militares • Ministério Público da União
Estadual	<ul style="list-style-type: none"> • Assembléia Legislativa • Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Gabinete do Governador • Secretarias de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal • Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
Municipal	<ul style="list-style-type: none"> • Câmara de Vereadores • Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> • Gabinete do Prefeito • Secretarias Municipais 	

Quadro 2: Três Poderes da União
 Fonte: Slomski (2003, p.360)

No Quadro 2 mostra-se como os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário são constituídos. Além das esferas do Poder, têm-se as esferas administrativas, que, segundo Castro e Gomes (2002, p. 14), são:

Federal: exercida pelos órgãos do Poder Executivo Federal, suas entidades da Administração Indireta (entidades supervisionadas) e pelos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário.

Estadual: exercida, também, pelos órgãos dos três Poderes, no âmbito de competência dos Estados Federados.

Municipal: exercida pelos órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo. Não existe o Judiciário Municipal.

Na esfera administrativa Federal encontra-se a administração indireta, formada pelas autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Para Kohama (2003, p. 35), “a administração indireta ou descentralizada é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”. As entidades que compõem a administração indireta são dotadas de personalidade jurídica própria.

A administração direta ou centralizada, segundo Slomski (2003, p. 359), “compreende a organização administrativa do Estado”. São exemplos de administração direta a Presidência da República e suas secretarias e os ministérios.

Como se verifica, a administração pública é hierarquizada, com esferas de poderes e esferas administrativas.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial, iniciada na Inglaterra, cuja primeira fase ocorreu na segunda metade do final do século XVIII. As organizações dessa época necessitavam de informações diferentes das fornecidas pelo sistema contábil das empresas comerciais da era mercantilista. Para Hendriksen e Breda (1999, p. 47):

à medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos.

As organizações passaram a adquirir e transformar matéria-prima, gerando a necessidade de sistemas de apuração de custos para definir o preço do produto que era obtido com operações internas. Os sistemas de contabilidade de custos avaliavam os custos de transformação de cada processo, medindo a eficiência do processo de transformação. Os custos de transformação são os custos incorridos para transformar matéria-prima em produtos acabados.

Leone (2000, p. 19-20) define contabilidade de custos como sendo “o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade”. A partir desta definição, conclui-se que seus objetivos são:

- A determinação do lucro da entidade, ou seja, gera informações para a determinação da lucratividade e desempenho das atividades da organização;

- Geração de dados que irão auxiliar os administradores no planejamento e controle das operações;
- Auxílio na tomada de decisões.

A contabilidade de custos analisa, computa e registra o custo, o lucro e o desempenho das operações da empresa, fornecendo, assim, dados para o estabelecimento de padrões e formas de previsão, e, posteriormente, acompanha o que aconteceu com os custos para que se possam comparar os valores reais com os valores anteriormente definidos.

2.3 DEFINIÇÃO DE GASTO, CUSTO E DESPESA

Existe uma discussão na contabilidade de custos em relação à definição de gasto, custo e despesa. Esses termos, muitas vezes, são empregados como se fossem sinônimos.

Martins (2000, p. 25) define gasto como “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Pode-se dizer que gastos são transações financeiras que diminuem o disponível em troca de um bem de consumo ou de investimento. Gasto representa a formação de ativos que posteriormente serão utilizados pela organização. Os gastos ocorrem a todo momento e em qualquer setor de uma entidade.

Dutra (1995, p. 28) define custo como sendo:

a parcela do gasto que é aplicada na produção, ou em outra qualquer função de custo, gasto este desembolsado ou não. Custo é valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou custo é a soma de todos os valores agregados ao bem desde a sua aquisição até a sua comercialização.

Pode-se afirmar que custo é o valor dos bens ou serviços consumidos eficientemente na produção de outros bens ou serviços. Conclui-se que custo é um gasto atribuído à produção. Embora os conceitos, em geral, liguem a produção com preços e receitas, nada impede que se identifique o custo da produção consumido pela própria entidade ou usufruído por terceiros sem um preço fixado.

Martins (2000, p. 26) conceitua despesa como sendo “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Assim, a despesa corresponde também ao consumo de ativos, mas não necessariamente no processo produtivo da organização.

2.3.1 Classificação dos custos

Os custos podem ser classificados, quanto à sua natureza, como diretos e indiretos, fixos e variáveis.

Cardoso Neto (1985, p. 4) conceitua custo direto como “aquele facilmente identificado no produto”, ou seja, eles podem ser apropriados diretamente ao objeto de custeio.

O autor afirma ainda que custo indireto “é aquele não identificado no produto”, isto é, não podem ser alocados de forma objetiva, somente através de rateios.

“Define-se custos fixos como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não ocorrem como consequência de variação no volume de atividades em períodos iguais” (DUTRA, 1995, p. 37).

Os custos fixos permanecem constantes no curto prazo, indiferente do volume de atividades. Partindo-se desta definição, conclui-se que custos fixos são aqueles que não variam com o volume de produção, embora aceita certa oscilação no médio e longo prazo.

Dutra (1995) descreve que o custo é determinado como variável se o total variar em proporção direta com o volume de atividades. Em outras palavras, os custos serão variáveis quando houver variação proporcional direta com o volume de produção. Estes custos incluem apenas os custos diretos dos produtos, não levando em conta os demais custos do período.

2.4 SISTEMAS DE CUSTOS

O sistema de custos é formado por três grandes subsistemas:

- Sistema de acumulação de custos;

- Sistema de custeio;
- Método de custeio.

Cardoso Neto (1985, p. 199) afirma que:

devido às necessidades de informações para controle e decisão, além da avaliação de estoque, as empresas devem adotar um sistema de custos. O sistema de custos deverá absorver dados de diversas áreas, manipulá-los e, finalmente, emitir relatórios eficientes.

Assim, pode-se verificar que a função do sistema de custo é identificar, acumular e processar os dados, gerando informações de custos.

O sistema de acumulação de custos tem como função identificar valores e acumulá-los de acordo com critérios preestabelecidos.

Existem dois sistemas básicos de produção:

- Sistema de produção por encomenda, caracterizado pela fabricação descontínua de produtos não padronizados;
- Sistema de produção contínua, caracterizado pela fabricação de produtos padronizados.

A partir destes sistemas básicos de produção surgem os sistemas básicos de acumulação de custos, que são:

- Sistemas de custeamento por ordem de produção, mais adequado para o custeio de produtos por encomendas;
- Sistemas de custeamento por processo, mais indicado para a produção em massa.

O sistema de acumulação por ordem de produção é o sistema no qual cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção referentes a um determinado produto ou lote de produtos. No sistema por processo, normalmente todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica à outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados.

Uma vez definido o sistema de acumulação de custos, a empresa deverá escolher o sistema de custeio. Esta escolha irá depender do tipo de informação que os gestores pretendem obter.

A terceira etapa na estruturação de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio a ser utilizada.

Os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos onde os dados são processados gerando informações aos gestores.

2.5 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO ESTATAL

A atual discussão sobre custos no setor público é decorrente das mudanças no ambiente econômico mundial. A administração pública vem adotando técnicas e práticas gerenciais utilizadas pelas empresas privadas para alcançar melhor qualidade nos seus serviços. Por outro lado, as empresas privadas também adotam práticas gerenciais oriundas do setor público estatal que lhes proporcionem melhorias gerenciais imediatas.

As empresas privadas estão inseridas em um mercado competitivo, que exige eficiência na contabilização de custos. As organizações públicas não atuam em um ambiente competitivo; sendo assim, acabam adotando formas diferentes na contabilização de seus gastos.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC nº 101/2000), resgata-se a preocupação com o controle dos gastos públicos. A LRF disciplina normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo.

Quando o Poder Executivo não dispuser de conscientização ou sensibilidade para o controle, há a possibilidade do Poder Legislativo inserir na LDO uma normatização deste assunto.

A LRF estabelece em seu artigo 4º, inciso I, alínea e “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. A lei inclui no campo de aplicação da contabilidade pública todos os órgãos que dependem do orçamento fiscal.

2.5.1 Custeio baseado em atividades – ABC

O ABC, segundo a opinião de alguns autores, é o sistema de custo que mais se adequa ao setor público. Slomski (2003, p. 382) afirma que:

no Método de Custeio ABC, de acordo com sua filosofia, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública.

No ABC, o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades na produção ou na prestação de serviços.

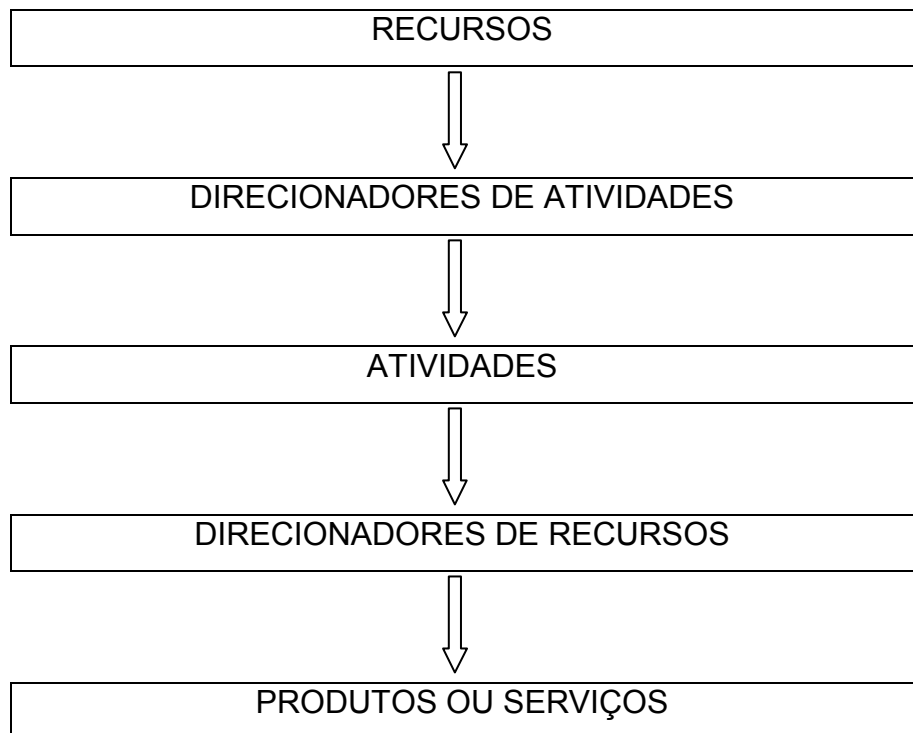


Figura 1: Critério ABC: uma visão global
Fonte: baseado em Slomski (2003)

Segundo Slomski (2003, p. 383), a Figura 1 “pode ser lida de baixo para cima, da seguinte forma: produtos ou serviços consomem atividades e atividades consomem recursos”.

Os produtos ou serviços, para Slomski (2003), são os resultados do que a atividade produz. A realização da atividade será determinada pelos direcionadores

de atividades. As atividades são consideradas ações do governo para a produção de bens ou serviços. Os direcionadores de recursos são as diretrizes orçamentárias e os recursos são os ativos que se encontram disponíveis em períodos anteriores e no próprio período.

Nakagawa (1994, p. 40) afirma que o ABC:

trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

A metodologia ABC trata em definir e custear as atividades desenvolvidas pela empresa e entender como estas são demandadas pelos produtos ou serviços. O custeio ABC ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas. É um método para rateio de custos indiretos que procura apurar os custos da maneira mais exata.

Slomski (2003, p. 383) define atividades como sendo “ações do governo para a produção de bens e serviços que consumirão os recursos disponibilizados, seja em projetos, ou em atividades orçamentárias definidos na Lei do Orçamento Anual”.

A metodologia do ABC é a seguinte:

- Alocação direta (custos diretos);
- Rastreamento (a identificação é feita através de direcionadores de custos e recursos);
- Rateio (quando não houver possibilidade de alocação direta ou rastreamento).

Alonso (2000, p. 2) afirma que “através da classificação funcional-programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, etc., estabelecendo bases de comparação com o orçamento”.

Portanto, o ABC é considerado uma importante ferramenta na análise de custos, e seu principal objetivo é quantificar as atividades realizadas por uma organização.

2.5.2 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal entrou em vigor no dia 04 de maio de 2000 e prevê em seu artigo 1º, § 1º:

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF resgatou a preocupação com os limites de gastos e implantação de uma contabilidade de custos. Especificamente a leitura dos artigos 77 até 80 do Decreto-lei 200/67 comprovam esta constatação.

A Lei determina controle de alguns gastos, como por exemplo, com pessoal, segundo seu artigo 19, I, II e III:

Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Os gastos com serviços de terceiros também devem ser controlados, como demonstra o artigo 79 da LRF:

a despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.

Em seu artigo 48, parágrafo único, a lei refere-se à transparência da gestão pública: “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.”

A LRF acaba por obrigar os gestores públicos a reverem suas práticas, direcionando suas atenções no gerenciamento dos custos gerados por seus serviços. Desta maneira, para que os novos conceitos sejam colocados em prática, faz-se necessário a implantação de novos sistemas de informação, como por exemplo, um sistema de custos. A LRF, em seu artigo 50, VI, §3º, afirma que as empresas públicas deverão utilizar um sistema de custos, porém não especifica qual método de custeio deverá ser adotado, deste modo, surgem novas formas de gestão.

Há, ainda, uma fragilidade visível quanto às penalidades explicitadas na Lei nº 10.028 de 19/10/2000 e na Lei nº 9.429 de 02/06/1992 referentes ao assunto: controle de custos públicos estatais. Contudo, espera-se, para o futuro, uma pressão direta para contemplar penas diretas aos gestores que improvisem e tratem com desleixo o gerenciamento dos custos.

3 PROPOSTA DE UM CENTRO DE CUSTOS PARA O CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA DE SANTA CATARINA (CREA/SC) VOLTADO PARA A APURAÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS - COM ENFOQUE NA FISCALIZAÇÃO

Nesta seção apresenta-se a proposta de configuração de centro de custo para o CREA/SC, demonstrando, primeiramente, a delimitação da atividade a ser medida e abordando, posteriormente, quais as atividades, tarefas e sub-tarefas, com a identificação dos gastos envolvidos e atribuição percentual e monetárias às tarefas, chegando-se, assim, ao seu custo unitário.

3.1 DELIMITAÇÃO DA ATIVIDADE A SER MEDIDA

A delimitação da atividade a ser medida dá-se no Departamento de Fiscalização do CREA/SC e é classificada com base na portaria 42/MPOG/1999, como demonstrado a seguir:

AÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL		
	FUNÇÃO	SUB-FUNÇÃO	AÇÃO
Fiscalização do Exercício Ilegal da Profissão	04	125	X.000

Quadro 3: Classificação funcional da atividade
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

A letra "X" (identificador da ação) poderá assumir os seguintes dígitos:

AÇÃO	REGIÕES DE SANTA CATARINA	CIDADES
2.001	Região Litoral Norte	Blumenau, Brusque, Itajaí, Jaraguá do Sul e Joinville
4.002	Região Litoral Sul	Araranguá, Criciúma, Florianópolis e Tubarão
6.003	Região Leste/Planalto	Caçador, Canoinhas, Lages, Rio do Sul, Rio Negrinho e Videira
8.004	Região Oeste	Chapecó, Concórdia, Joaçaba, São Miguel do Oeste e Xanxerê

Quadro 4: Classificação das regiões e cidades de Santa Catarina para fiscalização do exercício profissional
Fonte: elaboração própria.

Realizou-se o critério de classificação das regiões e das cidades em parceria com o Departamento de Fiscalização do CREA/SC, através de entrevista semi-estrutura com o gerente do departamento.

A ação consiste em fiscalizar o exercício profissional das profissões acima descritas, nos seus níveis superior e médio, garantindo que a prestação de serviços técnicos ou execução de obras realizem-se por profissionais habilitados.

Adotou-se como função a 04, que significa Administração, pois este é o maior nível de agregação da despesa com fiscalização. Em seguida, e na subdivisão desta, encontra-se a sub-função Normatização e Fiscalização.

Quanto a designar uma ação, cada estudante tem a liberdade de fazê-lo, bastando, para tanto, guardar coerência diante dos códigos:

- a) Números pares para ações com prazo definido e limitado no tempo e cuja elaboração gere aumento/expansão da área de atuação ou de infra-estrutura para suporte operacional;
- b) Números ímpares para ações que tendem a ser contínuas no tempo e com prazo identificado, e, portanto, com limite de tempo incerto cuja elaboração não contribua para aumento/expansão da área de atuação ou de infra-estrutura para suporte operacional.

Neste caso, em referência adotaram-se os números “2”, “4”, “6” e “8” como identificadores de ação - portanto, caracterizador de classificação; e na lista coerente e seqüencial tomaram-se os números “001”, “002”, “003” e “004”, estando os ordinais dentro do rol das diferentes ações. Exemplos aplicativos:

- 04.125.2.001: fiscalização na região litoral norte de Santa Catarina;
- 04.125.4.002: fiscalização na região litoral sul de Santa Catarina;
- 04.125.6.003: fiscalização na região leste/planalto de Santa Catarina;
- 04.125.8.006: fiscalização na região oeste de Santa Catarina.

A fiscalização é a atividade institucional básica do CREA/SC e visa à defesa da comunidade, desenvolvendo-se através do disciplinamento e aprimoramento do exercício das profissões da engenharia, arquitetura, agronomia, geologia, geografia e meteorologia e profissões afins, e da coibição do exercício ilegal em suas diferentes formas.

A estrutura organizacional do CREA/SC está planejada de modo a agilizar ao máximo seus serviços por todo o Estado. Cada unidade possui funções bem

específicas, as quais, combinadas de forma produtiva e eficaz, asseguram o pleno exercício profissional e garantem à comunidade a execução das obras dentro dos trâmites legais, com qualidade e economia. O departamento encarregado de fiscalizar e orientar os profissionais possui grande responsabilidade sobre essas funções. É dirigido por um gerente e tem 48 subordinados, sendo eles: 46 fiscais lotados nas inspetorias e 02 assistentes de processos lotados na sede do conselho. Denomina-se Departamento de Fiscalização, e atualmente está sob responsabilidade do Engº Kleber Medeiros Justus.

Para a ação específica há delegação de responsabilidades, sendo o desempenho cobrado diretamente pelo gerente.

O Departamento de Fiscalização localiza-se em uma sala no andar térreo da sede do CREA/SC. Possui cinco microcomputadores, uma impressora e uma câmera digital para uso da fiscalização, quando necessário. Os *softwares* utilizados na fiscalização foram desenvolvidos por servidores do Departamento de Informática do próprio Conselho.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS ENVOLVIDOS

Apresentam-se, a seguir, as atividades e suas respectivas tarefas, desenvolvidas pelo Departamento de Fiscalização.

ATIVIDADES	TAREFAS
EMISSÃO DOS ADIANTAMENTOS DE VIAGEM	➤ Roteiros
	➤ Indenização de transporte
	➤ Ajuda de custo
FISCALIZAÇÃO DE CAMPO	➤ Emissão de notificação
	➤ Emissão de autos de infração
	➤ Situação regular e não emissão de restrição
LANÇAMENTO	➤ Notificações
	➤ Autos de infração
	➤ Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem

Quadro 5: Atividades e tarefas desenvolvidas pelo Departamento de Fiscalização
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

A atividade “emissão dos adiantamentos de viagem” tem como tarefas o “roteiro”, a “indenização de transporte” e a “ajuda de custo”. As tarefas correspondentes à “fiscalização de campo” são: “emissão de notificação”, “emissão de autos de infração” e “situação regular e não emissão de restrição”. E por fim as tarefas relativas a atividade “lançamento” são: “notificações”, “autos de infração” e “anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem”.

Para facilitar a comunicação da ação e das atividades, propõe-se a criação de siglas.

		Sigla
AÇÃO FEIP	Sub-ação 1	EAV
	Sub-ação 2	FIC
	Sub-ação 3	LÇO

Quadro 6: Siglas das atividades
Fonte: elaboração própria.

Após a criação das siglas, verificam-se os códigos das atividades, no plano de contas do CREA/SC e na portaria interministerial n° 163/2001.

	Siglas	Plano de contas do CREA/SC	Portaria Interministerial n° 163/2001
Sub-ação 1	EAV	3.1.32.37	3.3.90.16.00
		3.1.32.38	
Sub-ação 2	FIC	-	3.3.90.16.00
Sub-ação 3	LÇO	-	3.3.90.16.00

Quadro 7: Código das atividades no plano de contas do CREA/SC e na Portaria 163/2001
Fonte: elaboração própria.

A atividade “EAV” é a única atividade que possui código dentro do plano de contas CREA/SC, pois somente ela recebe recursos para que as atividades “FIC” e “LÇO” possam ser realizadas, consumindo, assim, esses recursos.

São demonstradas, a seguir, as tarefas e sub-tarefas exercidas pelo Departamento de Fiscalização. As tarefas são constituídas por sub-tarefas e estas, por sua vez, são consideradas como tarefas com mais detalhamentos.

Foram criadas siglas para melhor transcrição das tarefas, e as sub-tarefas foram numeradas para facilitar a identificação do consumo dos recursos.

No Quadro 8 tem-se a coluna “portaria 163/2001”, de abrangência geral para as entidades públicas estatais brasileiras, vez que foi criada por Portaria Interministerial visando atender o dispositivo no artigo 14 da Lei Federal n° 4.320/64,

ou seja, dispor sobre a classificação econômica da despesa orçamentária. Portanto, a referida classificação é adotada por entidades da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive por suas fundações e autarquias.

A segunda coluna - "Tarefas" - está subdividida em código de referência da tarefa, sigla e denominação da tarefa (nomenclatura), onde foram relacionadas as tarefas realizadas pelo Departamento de Fiscalização.

Na terceira coluna foram relacionadas as sub-tarefas, que, como dito anteriormente, são consideradas tarefas mais detalhadas, ou seja, elas são necessárias para a realização das tarefas.

Portaria 163/2001	Tarefas			Sub-tarefas
	Código de referência da tarefa	Sigla	Denominação de Tarefa (nomenclatura)	
3.3.90.16.00	03	ROT	Roteiros	01 – Planejamento dos roteiros 02 – Lançamento dos roteiros
3.3.90.16.00	06	AIT	Adiantamento das indenizações de transporte	03 – Cálculo das quilometragens 04 – Lançamento dos fiscais
3.3.90.16.00	09	AJC	Adiantamento das ajudas de custo	05 – Cálculo da ajuda de custo 04 – Lançamento dos fiscais
3.3.90.16.00	12	ENT	Emissão da notificação	06 – Verificação da existência de profissional responsável 07 – Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) 08 – Não tendo algum ou nenhum dos itens acima, notificar
3.3.90.16.00	15	EAI	Emissão do auto de infração	09 – Constatação e orientação prévia 10 – Confirmação da regularização situacional 11 – Negativa: emite o auto de infração/positiva: não emite o auto de infração
3.3.90.16.00	18	NER	Situação regular e não emissão de restrição	06 – Verificação da existência de profissional responsável 07 – Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)
3.3.90.16.00	21	NOT	Notificações	12 – Lançamento das notificações 13 – Controle de prazos
3.3.90.16.00	24	AIN	Autos de infração	14 – Montagem do processo de auto de infração 15 – Encaminhamento do auto de infração para o autuado via correio
3.3.90.16.00	27	APC	Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem	16 – Elaboração da prestação de contas relativa a indenização de transporte e ajuda de custo 17 – Encaminhamento da prestação de contas para o Departamento de Fiscalização, via malote 18 – Análise e avaliação da prestação de contas recebida na gerência do Departamento de Fiscalização 18.1 – Análise e avaliação 18.1.1 – Baixar a obrigação por meio da anulação do empenho de adiantamento 18.2 – Sobra recurso: o fiscal emite um cheque que será depositado na conta bancária do CREA/SC 18.3 – Falta recurso: o fiscal fica com crédito que será acrescido no adiantamento da viagem seguinte

Quadro 8: Identificação das tarefas e sub-tarefas
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Não basta descrever tarefas. Para conhecer os custos unitários é fundamental associar a tarefa às atividades - conforme demonstrado no Quadro 9 - com os recursos por ela consumidos.

A distribuição física do tempo é a forma escolhida para a caracterização da forma de consumo dos recursos pelas tarefas e sub-tarefas, e está apresentada abaixo.

DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DO TEMPO
Roteiro: para desenvolver a tarefa “roteiro” (ROT – 03), tem-se o processamento, que acontece por meio de Colegiado de Inspetores (e algumas vezes por meio do Departamento de Fiscalização e Agentes Fiscais), onde os mesmos elaboram os roteiros de fiscalização para o ano seguinte. A absorção por meio de rastreamento indica quanto à tarefa “roteiro” consome do que se gastou no Colegiado de Inspetores, dos quais 50% vão para o planejamento (ROT – 03.01) e 50% vão para o lançamento (ROT – 03.02) dos roteiros.
Adiantamento das indenizações de transporte: para desenvolver a tarefa “adiantamento das indenizações de transporte” (AIT – 06), tem-se o processamento, que acontece no Departamento de Fiscalização, onde um servidor responsável calcula as quilometragens, com base no roteiro e conforme <i>software</i> disponibilizado pelo CIASC, e as lança no sistema. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “adiantamento das indenizações de transporte” consome 10% do que se gastou no cálculo das quilometragens (AIT – 06.03) e 90% no lançamento dos fiscais (AIT – 09.04).
Adiantamento das ajudas de custo: para se desenvolver a tarefa “adiantamento das ajudas de custo” (AJC – 09), tem-se o processamento, o qual acontece no Departamento de Fiscalização, onde o servidor responsável calcula as ajudas de custo, com base na Portaria n° 04/2005 emitida pelo CREA/SC, e as lança no sistema. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “adiantamento das ajudas de custo” consome 10% do que se gastou no cálculo das ajudas de custo (AJC - 09.05) e 90% no lançamento dos fiscais (AJC – 09.04).
Emissão da notificação: para se realizar a tarefa “emissão da notificação” (ENT - 12), tem-se o processamento das verificações necessárias, onde o responsável é o fiscal. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “emissão da notificação” consome 25% do que se gastaram com verificação da existência de profissional responsável (ENT – 12.06), 25% com verificação da anotação de responsabilidade técnica – ART (ENT – 12.07) e 50% com notificação (ENT - 12.08).
Emissão do auto de infração: para se realizar a tarefa “emissão do auto de infração” (EAI – 15), verifica-se a regularização da notificação. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “emissão do auto de infração” consome 20% do que se gastou com constatação e orientação prévia (EAI – 15.09), 20% com confirmação da regularização situacional (EAI – 15.10) e 60% e com emissão do auto de infração (EAI – 15.11).
Notificações: para se desenvolver a tarefa “notificações” (NOT – 21), tem-se o lançamento da notificação no sistema, onde posteriormente serão emitidos relatórios para controle de prazo das notificações. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “notificações” consome 26% do que se gastou com lançamento das notificações (NOT - 21.12) e 74% com controle de prazo (NOT – 21.13).
Autos de infração: para se desenvolver a tarefa “autos de infração” (AIN – 24), tem-se o processamento que acontece por meio de montagem do processo do auto de infração, o qual, posteriormente, será encaminhado ao Departamento de Fiscalização. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “autos de infração” consome 95% do que se gastou com montagem do processo de auto de infração (AIN – 24.14) e 5% com encaminhamento do auto de infração para o autuado, via correio.
Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem: para se desenvolver a tarefa “anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem” (APC – 27), tem-se a prestação de contas, sendo o fiscal o responsável por sua elaboração, e posteriormente será enviada, via malote, para o Departamento de Fiscalização e sofrerá análise e avaliação. A absorção por meio de rastreamento indica que a tarefa “anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem” consome 40% do que se gastou com elaboração da prestação de contas

relativo a indenização de transporte e ajuda de custo (APC – 27.16), 2% com encaminhamento da prestação de contas para o Departamento de Fiscalização, via malote (APC – 27.17), 58% com análise e avaliação da prestação de contas recebida na gerência do Departamento de Fiscalização (APC – 27.18), sendo o somatório das seguintes porcentagens: 25% com análise e avaliação (APC – 27.18.1), 13% com a baixa da obrigação por meio da anulação do empenho de adiantamento (APC – 27.18.1.1) e 10% com sobra de recurso: o fiscal emite um cheque que será depositado na conta bancária do CREA/SC (APC – 27.18.2), ou 10% com falta de recurso: o fiscal fica com crédito que será acrescido no adiantamento de viagem seguinte.

Quadro 9: Distribuição física do tempo

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

A precisão na caracterização de forma de consumo é um estudo que exige atenção e paciência. Além disso, requer constantes confirmações e aperfeiçoamento do modelo de mensuração adotado.

Observa-se que a mensuração com um grau de precisão nas tarefas ROT - 03.01 e ROT – 03.02 somente acontecerá depois de implantada a metodologia ABC e o monitoramento estatístico da tarefa em referência.

Demonstra-se, a seguir, o direcionamento percentual às tarefas, que tem como finalidade identificar quanto cada funcionário utiliza do seu tempo nas sub-tarefas e, conseqüentemente, nas tarefas.

As sub-tarefas exercidas pelo gerente consomem maior recurso no primeiro momento, devido a sua responsabilidade no planejamento dos roteiros. Os assistentes de processo, por sua vez, consomem 50% dos recursos no primeiro momento e os outros 50% na tarefa “anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem”. Os fiscais consomem maior parte de seus recursos na fiscalização.

Devido a maior obtenção de dados no direcionamento percentual dos custos de folha às tarefas, obtêm-se um grau de precisão elevado no rateio do tempo gasto para realização das sub-tarefas e, conseqüentemente, das tarefas.

Tabela 1: Direcionamento percentual dos custos de folha às tarefas

DIRECIONAMENTO PERCENTUAL DOS CUSTOS DE FOLHA ÀS TAREFAS				
Tarefas	Sub-tarefas	Grupo de Funcionários		
		Gerente	Assistentes de processo	Fiscais
Roteiros	Planejamento dos roteiros	35,24%	-	2,77%
	Lançamento dos roteiros	9,00%	12,52%	-
Adiantamento das indenizações de transporte	Cálculo das quilometragens	5,00%	12,60%	-
	Lançamento dos fiscais	5,00%	12,36%	-
Adiantamento das ajudas de custo	Cálculo da ajuda de custo	5,00%	2,52%	-
	Lançamento dos fiscais	5,00%	10,00%	-
Emissão da notificação	Verificação da existência de profissional responsável	-	-	4,20%
	Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)	-	-	4,20%
	Não tendo algum ou nenhum dos itens acima, notificar.	-	-	10,50%
Emissão do auto de infração	Constatação e orientação prévia	10,00%	-	6,30%
	Confirmação da regularização situacional	-	-	6,30%
	Negativa: emite o auto de infração	-	-	3,15%
	Positiva: não emite o auto de infração	-	-	10,50%
Situação regular e não emissão de restrição	Verificação da existência de profissional responsável	-	-	6,30%
	Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)	-	-	6,30%
Notificações	Lançamento	-	-	0,26%
	Controle de prazos	8,00%	-	3,15%
Autos de Infração	Montagem do processo de auto de infração	-	-	15,75%
	Encaminhamento do auto de infração para o autuado via correio	-	-	15,75%
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	Elaboração da prestação de contas relativo à indenização de transporte e ajuda de custo	-	-	2,52%
	Encaminhamento da prestação de contas para o Departamento de Fiscalização, via malote.	-	-	0,05%
	Análise e avaliação da prestação de contas recebida na gerência do Departamento de Fiscalização:			
	• Análise e avaliação	15,76%	30,00%	-
	• Baixar a obrigação por meio da anulação do empenho de adiantamento	-	10,00%	-
	• Sobra recurso: o fiscal emite um cheque que será depositado na conta bancária do CREA/SC	1,00%	5,00%	2,00%
• Falta recurso: o fiscal fica com crédito que será acrescido no adiantamento da viagem seguinte	1,00%	5,00%	-	
Totais		100%	100%	100%

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Nota-se que, caso o leitor deseje associar as tarefas e as respectivas sub-tarefas com as três atividades, terá apenas que agregar as três primeiras com “EAV”, as três intermediárias com “FIC” e as três últimas com “LÇO”.

A caracterização dos funcionários e seus custos é o consumo da folha de pagamento pelos funcionários do Departamento de Fiscalização. Estão incluídos nos valores abaixo o total recebido de salário bruto e encargos, vale alimentação e vale transporte.

CARACTERIZAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS E SEUS CUSTOS			
Grupo de Funcionários	Número de Funcionários	Valor Mensal do Grupo (R\$)	Valor Médio Mensal por Funcionário (R\$)
Gerente	1	7.148,85	7.148,85
Assistentes de Processos	2	7.036,02	3.518,01
Fiscais	46	167.145,16	3.633,59
Totais	49	181.330,03	14.300,45

Quadro 10: Caracterização dos funcionários e seus custos

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Como pode-se notar, no Departamento de Fiscalização, há três grupos de funcionários – gerente, assistentes de processos e fiscais – com um salário médio mensal de R\$ 7.148,85, R\$ 3.518,01 e R\$ 3.633,59, respectivamente.

A atribuição percentual dos custos de folhas às tarefas é a apuração do custo de folha consumido pelo gerente, assistentes de processos e fiscais, ou seja, é a soma dos percentuais atribuídos às sub-tarefas que resultam no percentual total das tarefas correspondentes.

É fundamental que cada grupo de funcionários tenha 100% de seu tempo dedicado para a realização de uma ou mais tarefas.

Tabela 2: Atribuição percentual dos custos de folha às tarefas

ATRIBUIÇÃO PERCENTUAL DOS CUSTOS DE FOLHA ÀS TAREFAS			
Tarefas	Grupo de Funcionários		
	Gerente	Assistentes de Processos	Fiscais
Roteiros	44,24%	12,52%	2,77%
Adiantamento das indenizações de transporte	10%	24,96%	-
Adiantamento das ajudas de custo	10%	12,52%	-
Emissão da notificação	-	-	18,90%
Emissão do auto de infração	10%	-	26,25%
Situação regular e não emissão de restrição	-	-	12,60%
Notificações	8%	-	3,41%
Autos de Infração	-	-	31,50%
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	17,76%	50%	4,57%
Totais	100%	100%	100%

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

A atribuição monetária dos custos de folhas às tarefas é a apuração do custo de folha consumido pelo gerente, assistentes de processos e fiscais, ou seja, é a soma dos valores atribuídos às sub-tarefas que resultam no valor total do consumo das tarefas correspondentes.

A partir da atribuição percentual obtida na Tabela 2 pode-se atribuir monetariamente os custos de cada grupo de funcionários às tarefas.

ATRIBUIÇÃO MONETÁRIA DOS CUSTOS DE FOLHA ÀS TAREFAS (R\$)				
Tarefas	Grupo de Funcionários			Totais
	Gerente	Assistentes de Processos	Fiscais	
Roteiros	3.162,65	880,91	4.629,92	8.673,48
Adiantamento das indenizações de transporte	714,89	1.756,19	-	2.471,08
Adiantamento das ajudas de custo	714,89	880,91	-	1.595,80
Emissão da notificação	-	-	31.590,44	31.590,44
Emissão do auto de infração	714,89	-	43.875,60	44.590,49
Situação regular e não emissão de restrição	-	-	21.060,29	21.060,29
Notificações	571,91	-	5.699,65	6.271,56
Autos de Infração	-	-	52.650,73	52.650,73
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	1.269,64	3.518,01	7.638,53	12.156,18
Totais	7.148,85	7.036,02	167.145,16	181.330,03

Quadro 11: Atribuição monetária dos custos de folha às tarefas
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

A atribuição percentual dos custos extra-folhas às tarefas é a apuração do custo extra-folha consumido no Departamento de Fiscalização e na realização da fiscalização, ou seja, é a soma dos percentuais atribuídos às sub-tarefas que resultam no percentual total das tarefas correspondentes.

A Tabela 3 mede ou estima o consumo de cada tarefa. É de extrema importância que todos os custos sejam consumidos 100% pelas tarefas.

Tabela 3: Direcionamento percentual dos custos extra-folha às tarefas

DIRECIONAMENTO PERCENTUAL DOS CUSTOS EXTRA-FOLHA ÀS TAREFAS (%)												
Tarefas	Sub-tarefas	CUSTOS ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE										
		Despesas com pousada e alimentação de fiscais	Despesas com indenização de transporte de fiscais	Despesas com pousada e alimentação de servidores	Despesas com indenização de transporte de servidores	Material de expediente	Outros Serviços de Terceiros	Treinamentos	Seguros	Equipamentos	Telefone móvel	Telefone fixo
ROT	Planejamento dos roteiros	7	7	100	100	-	-	40	4	-	2	5
	Lançamento dos roteiros	-	-	-	-	10	-	-	4	-	-	-
AIT	Cálculo das quilometragens	-	-	-	-	-	-	-	4	-	5	20
	Lançamento dos fiscais	-	-	-	-	30	-	-	4	-	-	-
AJC	Cálculo da ajuda de custo	-	-	-	-	-	-	-	4	-	5	5
	Lançamento dos fiscais	-	-	-	-	15	-	-	4	-	-	-
ENT	Verificação da existência de profissional responsável	6	6	-	-	5	-	-	4	10	-	-
	Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)	10	10	-	-	5	-	-	4	-	20	10
	Não tendo algum ou nenhum dos itens acima, notificar	8	8	-	-	5	-	-	4	-	-	-
EAI	Constatação e orientação prévia	15	15	-	-	-	-	50	4	-	15	20
	Confirmação da regularização situacional	13	13	-	-	-	-	-	4	10	15	10
	Negativa:emite o auto de infração	15	15	-	-	5	-	-	4	50	-	-
	Positiva: não emite o auto de infração	10	10	-	-	-	-	-	4	20	-	-
NER	Verificação da existência de profissional responsável	6	6	-	-	-	-	-	4	10	-	-
	Verificação da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)	10	10	-	-	-	-	-	4	-	20	10
NOT	Lançamento	-	-	-	-	5	-	-	4	-	5	-
	Controle de prazos	-	-	-	-	10	-	10	4	-	10	10
AIN	Montagem do processo de auto de infração	-	-	-	-	5	-	-	4	-	-	-
	Encaminhamento do auto de infração para o autuado, via correio	-	-	-	-	-	60	-	4	-	-	-
APC	Elaboração da prestação de contas relativa à indenização de transporte e ajuda de custo	-	-	-	-	5	-	-	4	-	-	-
	Encaminhamento da prestação de contas para o Departamento de Fiscalização, via malote	-	-	-	-	-	40	-	4	-	-	-
	Análise e avaliação da prestação de contas recebida na gerência do Departamento de Fiscalização:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	•Análise e avaliação	-	-	-	-	-	-	-	4	-	3	10
	•Baixar a obrigação por meio da anulação do empenho de adiantamento	-	-	-	-	-	-	-	4	-	-	-
•Sobra recurso: o fiscal emite um cheque que será depositado na conta bancária do CREA/SC	-	-	-	-	-	-	-	4	-	-	-	
•Falta recurso: o fiscal fica com crédito que será acrescido no adiantamento da viagem seguinte	-	-	-	-	-	-	-	4	-	-	-	
Totais		100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Logicamente, e em conformidade ao que foi anteriormente afirmado, o estudo e a atribuição, com precisão, da forma de consumo dos recursos exigirá constantes aperfeiçoamentos. Entretanto, algumas considerações preliminares devem ser realçadas a partir da Tabela 3:

- Os custos com pousadas, alimentação e indenização de transporte de fiscais são aqueles destinados aos fiscais que estarão consumindo este recurso na realização da fiscalização;
- Os custos com pousadas, alimentação e indenização de transporte de servidores são aqueles destinados aos servidores, como, por exemplo, o gerente que estiverem auxiliando algum fiscal, ou verificando algo nas inspetorias que esteja relacionado com a fiscalização, ou ainda com a elaboração dos roteiros;
- Os custos com treinamento, seguros e equipamentos não ocorrem todos os meses, assim, apropriou-se uma parcela desses custos às sub-tarefas, conforme afirmado nas limitações do estudo;
- Os custos com outros serviços de terceiros – pessoas jurídicas, ocorrem quando a fiscalização do CREA/SC tem necessidade de contratar empresa especializada em determinada área, como, por exemplo, empresa especializada em perícia;
- Os custos com treinamentos realizados são para o aprimoramento dos fiscais, melhorando assim os serviços prestados;
- Os demais custos são corriqueiros para a realização da fiscalização.

O quadro a seguir discrimina os custos extra-folha que são utilizados para realização das tarefas.

DESCRIÇÃO DOS CUSTOS EXTRA-FOLHA ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE					
Descrição	Elemento	Plano de contas do CREA/SC		Portaria nº 163/2001	Valor (R\$)
		Sintética	Analítica		
Adiantamento de viagens: • Despesas com pousada e alimentação de fiscais • Despesas com transporte de fiscais	Outros serviços e encargos	3.1.32.00			
			3.1.32.37	3.3.90.15.xx	6.467,50
			3.1.32.38	3.3.90.33.xx	54.906,62
Viagens e estadias: • Despesas com pousada e alimentação de servidores • Despesas com transporte de servidores	Outros serviços e encargos	3.1.32.00			
			3.1.32.20	3.3.90.15.xx	1.386,00
			3.1.32.21	3.3.90.33.xx	915,00
Material de expediente	Material	3.1.20.00	3.1.20.01	3.3.90.30.xx	317,00
Outros Serviços de Terceiros – Pessoas Jurídicas	Outros serviços e encargos	3.1.32.00	3.1.32.32	3.3.90.39.xx	4.540,00
Treinamentos	Outros serviços e encargos	3.1.32.00	3.1.32.27	3.3.90.99.xx	2.297,83
Seguros	Outros serviços e encargos	3.1.32.00	3.1.32.14	3.3.90.99.xx	894,00
Equipamentos	Equipamentos e materiais permanentes	4.1.20.00	4.1.20.01	3.3.90.52.xx	91,66
Despesas com telefones: • Móvel • Fixo	Outros serviços e encargos	3.1.32.00			
			3.1.32.41	3.3.90.99.xx	963,25
			3.1.32.41	3.3.90.99.xx	1.029,57
Total da despesa efetiva					73.808,43

Quadro 12: Descrição dos extra-folha custos envolvidos na atividade
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Os planos de contas das diferentes entidades estatais não são padronizados no Brasil. Existe o SIAFI, que vem sendo gradativamente adotado por usuários das três esferas de governo, embora obrigatório apenas na administração direta da União.

Cada autarquia ou fundação tem a liberdade, por enquanto, de estabelecer o seu próprio plano de contas. O mesmo ocorre com os Municípios, com o Distrito Federal e com os Estados-Membros.

Sabe-se que o SIAFI criou um módulo específico para infiltrar gradativamente a sua cultura de plano de contas nos demais entes estatais. Há, também, um grupo de estudos na Secretaria do Tesouro Nacional desenvolvendo um plano de contas único para a administração pública brasileira.

Para as necessidades do CREA/SC, que adota codificação revogada pela Portaria Interministerial 163/01, existe, provavelmente, necessidade de seguir o plano do sistema CONFEA e manter o padrão vigente nesse conjunto de autarquias. Contudo, existe também a possibilidade técnica de uma adaptação direta e atualizante, bastando para tal, além de uma decisão superior e no plano nacional, a inserção de alguns dígitos à direita dos atuais códigos explicitados na Portaria 163/01.

A Tabela 4 atribui o percentual dos custos extra-folha às tarefas: é a apuração do custo extra-folha consumido nas tarefas, ou seja, é a soma dos percentuais atribuídos às sub-tarefas que resultam no percentual total das tarefas correspondentes.

Tabela 4: Atribuição percentual dos custos extra-folha às tarefas

ATRIBUIÇÃO PERCENTUAL DOS CUSTOS EXTRA-FOLHA ÀS TAREFAS (%)											
Tarefas	CUSTOS ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE										
	Despesas com pousada e alimentação de fiscais	Despesas com indenização de transporte de fiscais	Despesas com pousada e alimentação de servidores	Despesas com indenização de transporte de servidores	Material de expediente	Outros Serviços de Terceiros	Treinamentos	Seguros	Equipamentos	Telefone móvel	Telefone fixo
Roteiros	7	7	100	100	10	-	40	8	-	2	5
Adiantamento das indenizações de transporte	-	-	-	-	30	-	-	8	-	5	20
Adiantamento das ajudas de custo	-	-	-	-	15	-	-	8	-	5	5
Emissão da notificação	24	24	-	-	15	-	-	12	10	20	10
Emissão do auto de infração	53	53	-	-	5	-	50	16	80	30	30
Situação regular e não emissão de restrição	16	16	-	-	-	-	-	8	10	20	10
Notificações	-	-	-	-	15	-	10	8	-	15	10
Autos de Infração	-	-	-	-	5	60	-	8	-	-	-
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	-	-	-	-	5	40	-	24	-	3	10
Totais	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Através das porcentagens de direcionamento dos custos extra-folha, pode-se atribuir monetariamente os custos às tarefas e, desta forma, indicar quanto cada tarefa consome dos recursos. Dessa maneira, pode-se verificar quanto cada tarefa consome de recursos para que a mesma possa ser executada.

A partir da atribuição percentual obtida na Tabela 4 pode-se atribuir monetariamente os custos que cada tarefa consome dos recursos.

ATRIBUIÇÃO MONETÁRIA DOS CUSTOS EXTRA-FOLHA ÀS TAREFAS (R\$)

Tarefas	CUSTOS ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE											Totais
	Despesas com pousada e alimentação de fiscais	Despesas com indenização de transporte de fiscais	Despesas com pousada e alimentação de servidores	Despesas com indenização de transporte de servidores	Material de expediente	Outros Serviços de Terceiros	Treinamentos	Seguros	Equipamentos	Telefone móvel	Telefone fixo	
Roteiros	452,72	3.843,46	1.386,00	915,00	31,7	-	919,13	71,52	-	19,26	51,47	7.690,26
Adiantamento das indenizações de transporte	-	-	-	-	95,1	-	-	71,52	-	48,16	205,92	420,70
Adiantamento das ajudas de custo	-	-	-	-	47,55	-	-	71,52	-	48,16	51,47	218,70
Emissão da notificação	1.552,2	13.177,58	-	-	47,55	-	-	107,28	9,16	192,65	102,96	15.189,39
Emissão do auto de infração	3.427,78	29.100,51	-	-	15,85	-	1.148,92	143,00	73,34	288,98	308,88	35.507,30
Situação regular e não emissão de restrição	1.034,80	8.785,05	-	-	-	-	-	71,52	9,16	192,65	102,96	10.196,15
Notificações	-	-	-	-	47,55	-	229,78	71,52	-	144,49	102,96	596,30
Autos de Infração	-	-	-	-	15,85	2.724,00	-	71,52	-	-	-	2.811,37
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	-	-	-	-	15,85	1.816,00	-	214,60	-	28,90	102,96	2.178,27
Totais	6.467,50	54.906,60	1.386,00	915,00	317,00	4.540,00	2.297,83	894,00	91,66	963,25	1.029,58	73.808,43

Quadro 13: Atribuição monetária dos custos extra-folha às tarefas

Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Tendo-se o somatório dos custos de folha (Quadro 11) e extra-folha (quadro 13), obtêm-se os custos totais de cada tarefa, necessários para a apuração do custo unitário das mesmas. Assim, os custos totais serão divididos pelo volume mensal de tarefas realizadas (indicado no quadro 15), apurando-se, desta forma, seus custos unitários.

TOTALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE FOLHA E EXTRA-FOLHA DAS TAREFAS			
Tarefas	Custos de Folha (R\$)	Custos Extra-Folha (R\$)	Custos Totais (R\$)
Roteiros	8.673,47	7.690,27	16.363,74
Adiantamento das indenizações de transporte	2.471,08	420,69	2.891,77
Adiantamento das ajudas de custo	1.595,80	218,71	1.814,51
Emissão da notificação	31.590,44	15.189,39	46.779,83
Emissão do auto de infração	44.590,49	34.507,26	79.097,75
Situação regular e não emissão de restrição	21.060,29	10.196,15	31.256,44
Notificações	6.271,56	596,29	6.867,85
Autos de Infração	52.650,73	2.811,37	55.462,10
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	12.426,17	2.178,30	14.604,47
Totais	181.330,03	73.808,43	255.138,46

Quadro 14: Totalização dos custos de folha e extra-folha das tarefas
Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Para se atribuir os custos às tarefas, devem-se estabelecer as unidades de mensuração. Na figura a seguir é demonstra-se a unidade de mensuração de cada tarefa realizada. Importante observar que o volume realizado especificado é uma média mensal, realizada pelo Departamento de Fiscalização. Outra observação importante é que todas as tarefas tiveram como unidade de mensuração o seu volume realizado, um consenso alcançado por todos os funcionários e um item relevante para a obtenção dos custos unitários de cada tarefa.

Tarefas	Unidade de mensuração	Volume mensal realizado
Roteiros	Volume / unidades	1
Adiantamento das indenizações de transporte	Volume / unidades	1
Adiantamento das ajudas de custo	Volume / unidades	1
Emissão da notificação	Volume / unidades	1.000
Emissão do auto de infração	Volume / unidades	400
Situação regular e não emissão de restrição	Volume / unidades	500
Notificações	Volume / unidades	1.000
Autos de Infração	Volume / unidades	400
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	Volume / unidades	46

Quadro 15: Definição da unidade de mensuração e volume mensal realizado
 Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Com base nas informações obtidas no Quadro 14, pode-se quantificar o custo unitário de cada tarefa. Como mencionado anteriormente, os custos totais foram divididos pelo volume mensal realizado de cada tarefa, chegando-se aos custos unitários. O volume mensal realizado das tarefas “emissão da notificação” e “notificações” é elevado em relação ao volume das outras tarefas, pois é através delas que as outras tarefas serão ou não realizadas. Por exemplo, o fiscal emite uma notificação ao engenheiro civil por falta de ART. Se o engenheiro emitir a ART, a obra fica regularizada e o mesmo não será autuado; mas, se o engenheiro não emitir a ART, será autuado.

Tarefas	Custos totais das tarefas (R\$)	Volume mensal realizado	Custo unitário (R\$)
Roteiros	16.363,74	1	16.363,74
Adiantamento das indenizações de transporte	2.891,77	1	2.891,77
Adiantamento das ajudas de custo	1.814,51	1	1.814,51
Emissão da notificação	46.779,83	1.000	46,78
Emissão do auto de infração	79.097,75	400	197,74
Situação regular e não emissão de restrição	31.256,44	500	62,51
Notificações	6.867,85	1.000	6,87
Autos de Infração	55.462,10	400	138,65
Anotação da prestação de contas referentes ao adiantamento de viagem	14.604,47	46	317,49

Quadro 16: Custos unitários das tarefas
 Fonte: adaptação de CRUZ e PLATT NETO.

Os dados obtidos no quadro anterior têm como objetivo auxiliar em determinadas análises do Departamento de Fiscalização, tais como: quanto custa a fiscalização para o CREA/SC, ou quanto se gasta em determinada atividade relacionada à fiscalização, entre outras.

3.3 DEFINIÇÃO DAS TAREFAS

Apresenta-se a seguir a definição de cada tarefa realizada pelo Departamento de Fiscalização. O entendimento específico nem sempre é de domínio de todos os funcionários, embora seja comum tratar-se do assunto de forma sintética no regimento interno das entidades públicas estatais.

O roteiro de fiscalização são as regiões definidas pelo Departamento de Fiscalização, Colégio de Inspectores e Agentes Fiscais, onde serão realizadas as fiscalizações de campo. A fiscalização de campo é a fiscalização realizada '*in loco*' através do deslocamento dos agentes fiscais do CREA/SC, obedecendo aos roteiros ou atendendo a denúncias efetuadas por profissionais ou leigos.

O adiantamento de viagem são as indenizações de transporte e ajudas de custo dados aos fiscais para que os mesmos possam exercer suas funções.

A notificação é a comunicação oficial a pessoa física ou jurídica de uma irregularidade, onde se concede um prazo de dez dias para apresentação da regularização ou defesa.

O auto de infração é um documento emitido em função de uma infração à legislação profissional, já notificada, e origina um processo administrativo contra a pessoa física ou jurídica.

A prestação de contas dos adiantamentos de viagens é de responsabilidade dos fiscais, onde os mesmos deverão enviar ao Departamento de Fiscalização, no prazo máximo de 15 dias corridos a contar da data final do adiantamento de viagem, a prestação de contas, anexando as notas fiscais dos gastos e comprovante de depósito do valor que sobrou naquele período. Caso o gasto com o adiantamento de viagem seja maior que o valor depositado o Departamento de Fiscalização compensar-se-á no próximo período mensal.

3.4 CRIAÇÃO, PROCESSAMENTO E EXTINÇÃO DAS TAREFAS

Apresentam-se, a seguir, como as tarefas criam-se, como processa-se o fluxo e como elas extinguem-se.

3.4.1 Roteiro

Cria-se o roteiro de acordo com a demanda. Havendo necessidade de maior ação de uma área, modifica-se o roteiro. Processa-se no final de cada ano e solicita-se ao Colegiado de Inspetores o roteiro do ano seguinte. Por exemplo: o CREA/SC pode receber denúncias de obras irregulares, e o Departamento de Fiscalização e os Agentes Fiscais poderão opinar na alteração dos roteiros. Extingue-se quando não há demanda em determinada área fiscalizada, sendo excluída do roteiro.

3.4.2 Adiantamento das indenizações de transporte e ajudas de custo

O adiantamento das indenizações de transporte cria-se em função da fiscalização. É um auxílio dado aos fiscais, onde os mesmos terão que prestar contas no final do período de fiscalização. Processa-se em função da fiscalização. Enquanto houver fiscalização, haverá a indenização de transporte. O adiantamento das indenizações de transporte não tende a ser extinto, pois os fiscais precisam desse auxílio para exercer as suas funções.

O adiantamento das ajudas de custo cria-se em função da fiscalização. É um auxílio dado a alguns fiscais, sendo que os mesmos terão que prestar contas no final do período de fiscalização. Entretanto, ao contrário da indenização de transporte, só ocorre quando há pernoite. Processa-se em função de algumas fiscalizações, onde o fiscal necessite pernoitar fora do município onde reside (geralmente são contratados profissionais da própria região para exercício da fiscalização). O adiantamento das ajudas de custo não tende a ser extinto, pois os fiscais precisam desse auxílio para exercer as suas funções.

3.4.3 Emissão da notificação e do auto de infração

A emissão da notificação cria-se a partir da comunicação oficial a pessoa física ou jurídica de uma irregularidade por ela cometida. Tem seu processamento na fiscalização. Extingue-se a partir da regularização da obra ou serviço prestado.

A emissão do auto de infração cria-se a partir da não regularização (dentro do prazo de 15 dias) da obra ou serviço prestado e já notificado. Tem seu processamento na fiscalização. Extingue-se com o pagamento do auto de infração ou defesa apresentada ao CREA/SC e deferido pela Câmara responsável.

3.4.4 Situação regular e não emissão de restrição

A situação regular e não emissão de restrição cria-se na fiscalização a partir da verificação necessária na obra ou no serviço prestado. Tem seu processamento na fiscalização. Extingue-se quando a verificação é realizada e a obra ou serviço prestado encontra-se de acordo com a legislação profissional.

3.4.5 Notificações e autos de infração

As notificações criam-se a partir do lançamento da notificação no sistema do CREA/SC. Processam-se na falta de regularização da obra ou serviço prestado. Extinguem-se na verificação da regularização da obra ou serviço prestado.

Os autos de infração criam-se pela não regularização da notificação. Processa-se no lançamento do auto de infração no sistema do CREA/SC e na montagem do processo. Extinguem-se com o pagamento ou defesa apresentada ao CREA/SC e deferido pela Câmara responsável.

3.4.6 Anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem

A anotação da prestação de contas referente ao adiantamento de viagem cria-se pela obrigação de prestar contas da indenização de transporte e ajuda de

custo com o Departamento de Fiscalização. Processa-se na verificação da prestação de contas pelo Departamento de Fiscalização. Extingue-se pela baixa da obrigação por meio de anulação do empenho de adiantamento e enquadramento da despesa no empenho definitivo de adiantamento de viagem.

Convém salientar, ao findar desta seção, que existe um dinamismo próprio em cada uma das tarefas. Portanto, mais uma vez, deve-se destacar a necessidade do profissional de custos dedicar-se, constantemente, a um monitoramento sistemático do processo.

A metodologia deve ser compatível com o monitoramento e deverá emprestar retaguarda para absorver as mudanças naturais a que a tarefa é submetida no seu cotidiano.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo serão apresentadas as conclusões do trabalho, além de sugestões para próximos trabalhos.

4.1 CONSIDERAÇÕES

Este trabalho, no formato de relatório monográfico, resulta-se de um estudo de caso aplicado no CREA/SC, precisamente no Departamento de Fiscalização, com o intuito de apresentar uma gestão voltada para custos.

Esta pesquisa teve como propósito responder a seguinte questão: Como configurar uma proposta de centro de custos para o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina – CREA/SC capaz de atender a apuração de custos unitários e com enfoque na fiscalização?

Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica a respeito da teoria sobre contabilidade de custos, custos no setor público e Lei de Responsabilidade Fiscal e, em seguida, aplicou-se uma entrevista semi-estruturada ao gerente do Departamento de Fiscalização para conhecimento das atividades, tarefas e sub-tarefas realizadas e, conseqüentemente, identificação dos elementos de custos, atingindo, assim, o primeiro objetivo específico.

Para atingir o segundo objetivo específico, precisou-se analisar o processo de apropriação de custos utilizado atualmente no CREA/SC. O objetivo foi alcançado no momento em que houve a atribuição percentual dos custos de folha e extra-folha às tarefas, como demonstram as Tabelas 2 e 3, bem como as identificações e detalhamentos necessários ao entendimento do assunto.

O terceiro objetivo específico tratou da proposta de uma configuração de centro de custos para o CREA/SC, testando a hipótese de adoção do método de ABC. Tal objetivo encontra-se cumprido no Capítulo 3. Após terem sido listadas as atividades, tarefas e sub-tarefas, foram atribuídos percentuais relativos aos custos que as mesmas geraram na sua realização e, conseqüentemente, os custos foram apropriados pelas tarefas.

Assim, a consecução do objetivo geral é conseqüência do cumprimento dos objetivos específicos. Uma materialização encontra-se no Capítulo 3, onde, na visualização do Quadro 14, o leitor pode verificar que os custos da folha de pagamento e os custos extra-folha das tarefas foram somados e, posteriormente, foram divididos pelo volume mensal realizado, resultando, dessa maneira, no custo unitário de cada tarefa (Quadro 16).

Diante do exposto, considera-se que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a administração pública passa a ter reforçada a necessidade de um sistema de contabilidade que seja integrado a um novo sistema, o de contabilidade de custos. Considera-se que o sistema ABC é o indicado para cumprimento da lei, pois proporciona definição suficiente e coerente de como são alocados os custos das atividades realizadas.

Dessa forma, a proposta de centro de custos deve, primeiramente, fornecer dados e informações sobre como os recursos foram gastos e, em seguida, quanto foi gasto. Espera-se que, com esses conhecimentos sobre os custos das atividades e conseqüente aprimoramento da gestão, haja a possibilidade de aumento de eficiência no uso racional dos recursos.

Para que, num futuro próximo, a implantação de um sistema de custos no CREA/SC seja possível, será necessário um sistema de informação estruturado capaz de atender os objetivos da administração. Além disso, será de extrema importância a motivação e conscientização dos funcionários, a reestruturação de determinados procedimentos administrativos e avaliação constante nos sistemas de dados e informação.

4.2 RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se, em trabalhos futuros, a ampliação do horizonte de aplicação de sistemas de custos no setor público, nos seguintes aspectos:

- Estudo e aperfeiçoamento do método apresentado nas inspetorias do CREA/SC;
- Estudo e adaptação do método apresentado para outros departamentos do CREA/SC;

- Difusão da idéia de aplicação de sistemas de custos nos conselhos de fiscalização profissional;
- Difusão da idéia para todo o sistema CONFEA, vez que uma real implantação poderá ser otimizada pela tomada de decisão, no âmbito nacional, dado aos esforços administrativos e afetação que causa na política organizacional.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Roberto A. E. Modernização de gestão: uma introdução à contabilidade pública de custos. *Informe-se*, Brasília, ago. 2000. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 04 abr. 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Dispõe sobre a constituição federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 31 de julho de 2006.

_____. Lei de responsabilidade fiscal, Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Dispõe sobre normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>

CALIL, Vera Lucia Lelis Oliveira. *Estruturação de um sistema de integração orçamentária, financeira e de custos para as universidades estaduais do Paraná*. 2005. 201 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

CARDOSO NETO, Felicíssimo. *Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. São Paulo: Saraiva, 1985.

COSTA, Marcos Roberto Nunes. *Manual para elaboração e Apresentação de trabalhos acadêmicos*. 4. ed. Recife: Insaf, 2004.

COSTA, Marco Antonio F. Da; COSTA, Maria de Fátima Barrozo da. *Métodos de pesquisa: conceitos e técnicas*. Rio de Janeiro: Interciência, 2001.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. *Os sistemas de custos para pequenos municípios: as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e o método simplificado do custeio baseado em atividades*. 7.ed. Florianópolis: Revista Ampliada, 2002.

CASTRO, Robison Gonçalves; GOMES, Luciano de Souza. *Administração financeira e orçamento*. 7. ed. Vestcon Brasilic, 2002.

DOMINGUES, Muricy; HEUBEL, Maricê Thereza Corrêa Domingues; ABEL, Ivan José. *Bases metodológicas para o trabalho científico: para alunos iniciantes*. Bauru: Edusc, 2003.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CRUZ, Flávio da. *Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público*. Rio de Janeiro: Ed. Do autor, 1988.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOODE, W.J; HALT, P.K. *Métodos de pesquisa social*. 4. ed. Rio de Janeiro: Companhia Editora Nacional, 1973.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos da metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1985.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES, Ely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos*

monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

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

TAFNER, José; SILVA, Antônio César da; WEIDUSCHAT, Íris. *Normas para apresentação de trabalhos acadêmicos: módulos I e III*. 3. ed. Indaial: Asselvi, 2004.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 117-144.

APÊNDICE

Roteiro utilizado para entrevistar o responsável pelo Departamento de Fiscalização do CREA/SC.

- 1) Em que consiste a fiscalização?
- 2) O Departamento de Fiscalização é composto por quantos funcionários?
Quais suas funções?
- 3) Quais são as atividades e tarefas realizadas pelo Departamento de Fiscalização?
- 4) Como são realizadas as tarefas?
- 5) Defina cada tarefa.
- 6) Como são classificadas as cidades de Santa Catarina dentro das regiões?
- 7) Qual é o direcionamento percentual para a realização das tarefas de cada grupo de funcionários?
- 8) Como se cria, como se processa e como se extingue cada uma das tarefas?
- 9) Quantas notificações são emitidas por mês?
- 10) Quantos autos de infração e notificações são lançadas no sistema por mês?
- 11) Quanto é o custo de folha por grupo de funcionários do Departamento de Fiscalização?
- 12) Quanto é o custo extra-folha do Departamento de Fiscalização?

ANEXOS

ANEXO A
Solicitação de quilometragem dos Fiscais

CREA-SC

Inspetoria:
 Agente Fiscal:

Recebi conforme o Adiantamento de Despesa - AD nº ____/2006 a quantia de R\$ ____ quilômetros, percorri ____ quilômetros, tendo um saldo a:

- receber de ____ quilômetros.
 devolver de ____ quilômetros.

Justificativa:.

 Agente Fiscal

<input type="checkbox"/> 1.2.1.1 Pago através do AD Nº <input type="checkbox"/> ____/____.	_____ Juliana Gruber Dpto de Fiscalização ____/____/____

ANEXO B
Portaria N° 004/05

Portaria Nº 004/05

“ Dispõe sobre o Adiantamento de Despesas de Fiscalização - AD “.

O Presidente do Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Santa Catarina no uso de suas atribuições,

RESOLVE:

Art. 1º - Os Servidores do conselho, ocupantes do Cargo de Fiscal, quando no exercício de suas atribuições, terão suas despesas correspondentes indenizadas de conformidade com os seguintes parâmetros:

1 - O valor máximo da ajuda de custo adiantado aos agentes fiscais para ressarcir as despesas de pousada e alimentação, num raio superior a 90 quilômetros de distância do município sede da Inspetoria, será o correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor da diária estabelecida para funcionários deste Conselho, categoria B da portaria 152/04, por dia.

Parágrafo Único - Para cálculo da distância acima será utilizada a quilometragem disponível no mapa interativo de Santa Catarina no endereço eletrônico www.mapainterativo.ciasc.gov.br/pontoaponto.phtml.

2 - O valor para ressarcimento de despesas de deslocamento, em carro próprio, em fiscalizações ou diligências, em veículo próprio, será de R\$ 0,61 (sessenta e um centavos) por Km rodado, conforme planilha anexa.

Art. 2º - A indenização estabelecida no artigo anterior, item 1, fica condicionada à comprovação efetiva das despesas realizadas, mediante notas fiscais ou outros comprovantes legais, de acordo com o Manual de Suprimentos de Fundos do CREA-SC, emitido pela Divisão Contábil Financeiro.

Parágrafo 1º - Não serão consideradas Notas Fiscais ou outros comprovantes legais com datas não correspondentes ao roteiro de fiscalização;

Parágrafo 2º - O saldo apurado entre o valor do adiantamento de despesas e a efetiva despesa (alimentação e pernoite), se a favor do CREA-SC deverá ser restituído pelo fiscal, mediante depósito bancário na CEF Operação 06 Agência 2481 Conta Corrente 001-0 (quando depósito enviar cópia do comprovante) ou através de um cheque cruzado e nominal ao CREA-SC.

Art. 3º - Os valores para indenização das despesas com fiscalização serão liberados na forma de Adiantamento de Despesas, mediante solicitação da Gerência do Departamento de Fiscalização, devidamente autorizada pela Presidência do Conselho.

Art. 4º - Para efeito do disposto na presente Portaria, os Fiscais deverão no retorno à sua sede, encaminhar ao Departamento de Fiscalização a competente prestação de contas (relatório diário de atividades realizadas com a documentação

comprobatória das despesas e solicitação de complementação, caso necessária, conforme Manual de Adiantamento de Viagem).

Parágrafo 1º - O Fiscal terá um prazo de quinze (15) dias corridos, a contar da data final do Adiantamento de Despesas (AD) para apresentar a prestação de contas, conforme Manual de Adiantamento de Viagem.

Parágrafo 2º - A não apresentação da prestação de contas no prazo acima indicado implicará a suspensão de pagamento de novos adiantamentos de despesas. Sua persistência implica a aplicação das demais penalidades administrativas previstas em regimento interno do Conselho.

Art. 5º - O Fiscal em viagem que estiver recebendo diária ou ajuda de custo para alimentação não terá direito ao vale refeição correspondente ao auxílio almoço.

Art. 6º - O valor para ressarcimento da quilometragem percorrida em atividades de fiscalização será revisto anualmente para as parcelas referentes a seguro, manutenção e depreciação e a cada variação no preço do combustível conforme “ Método de Cálculo do Valor do Quilometro rodado para Agentes Fiscais”, anexo a esta portaria.

Parágrafo 1º - É obrigatória a apresentação de apólice de seguro total do veículo utilizado pelo agente fiscal nos serviços de fiscalização do Conselho quando solicitado. A não apresentação poderá implicar a suspensão de emissão de AD até a apresentação da referida apólice.

Parágrafo 2º - É obrigatório que o veículo de uso do Fiscal, para desenvolver suas atividades, mantenha-se abaixo de 5 (cinco) anos de uso contados a partir da data de fabricação.

Art 7º - Os casos omissos nesta portaria serão resolvidos pela Presidência deste Conselho.

Art 8º - A presente portaria entra em vigor a partir de 1º de fevereiro de 2005, revogando as disposições em contrário.

Dê-se ciência
Cumpra-se.

Florianópolis, 03 de fevereiro de 2005

Engº Civil Celso Francisco Ramos Fonseca
Presidente do CREA-SC

MÉTODO PARA CÁLCULO DO VALOR DO QUILOMETRO RODADO PARA AGENTES FISCAIS E CONSELHEIROS

Referência: Celta 1.0 Life

Esta proposta tem como finalidade modificar e atualizar o procedimento de cálculo do valor do quilometro rodado pago aos fiscais do Conselho, como proposta de alteração na remuneração pela utilização do veículo próprio. Deste modo o procedimento de cálculo do valor do quilometro rodado será composto de quatro, 04, variáveis:

- Variável consumo;
- Variável manutenção;
- Variável seguro;
- Variável depreciação do veículo.

O método de cálculo de cada variável é definido a seguir:

VARIÁVEL CONSUMO

Para o cálculo da parcela referente ao consumo de combustível adota-se o seguinte procedimento:

- Divide-se o preço do litro do combustível (adotado a gasolina comum como preço referencial e realizado um valor para as regiões do estado) pelo total de quilômetros rodados por litro de combustível (valor adotado a média de 9,0 Km/l), conforme expressão abaixo, obtendo-se assim o valor da parcela referente a Variável Consumo.

$$VC = \frac{\text{preço combustível}}{\text{quilometros percorridos por litro}} = \frac{R\$/L}{Km/L} = \frac{R\$}{Km}$$

Custo Combustível R\$/l	Consumo Km/l	Custo Consumo R\$/Km
R\$	9,00	R\$

A variável consumo será recalculada sempre que houver alteração no preço do combustível independente das variáveis manutenção e depreciação.

VARIÁVEL MANUTENÇÃO

A variável manutenção que compõe o valor do quilômetro rodado é calculada sobre a necessidade de troca de peças de desgaste normal como velas, pneus, etc e sobre eventuais problemas mecânicos.

A contribuição das peças de desgaste normal será calculada sobre a vida útil estimada e o custo das mesmas. Os problemas mecânicos eventuais terão sua contribuição inserida de modo conjunto estimando-se um percentual de contribuição.

Listagem de peças de desgaste normal:

1 – Jogo de velas

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	20.000	

2 – Filtro de Ar

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	10.000	

3 – Filtro de Óleo

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	10.000	

4 – Óleo do Motor

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	5.000	

5 – Correia Dentada da Distribuição

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	30.000	

6 – Fluido de Freio

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	30.000	

7 – Filtro de Combustível

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	30.000	

8 – Pneus

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	40.000	

9 – Limpeza do bico injetor

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	20.000	

10 – Regulagem do Motor

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	15.000	

11 – Bateria

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	45.000	

12 – Amortecedores

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	40.000	

13 – Bomba de gasolina

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	40.000	

14 – Pastilhas de freio

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	20.000	

15 – Lonas de freio

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	20.000	

16 – Geometria e balanceamento

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	5.000	

17 – Lavagem completa

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	1.000	

18 – Escapamento

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	20.000	

19 – Gastos eventuais

Custo R\$	Vida Estimada Km	R\$/Km
	30.000	

O valor da variável manutenção será o somatório dos valores médios dos 19 itens acima listados.

$$VM = \sum_1^{19} \text{valorm\u00e9dio}(R\$/Km)$$

Deste modo, o valor de manuten\u00e7\u00e3o ser\u00e1 de R\$

VARI\u00c1VEL SEGURO

A vari\u00e1vel seguro \u00e9 calculada sobre um seguro total tendo como base o ve\u00edculo refer\u00eancia constando das seguintes coberturas:

Casco R\$
Terceiros R\$
Responsabilidade Civil R\$
Danos Pessoais R\$
Franquia R\$

Seguradora	Custo Seguro Anual R\$	Quilometragem Anual Km	Custo Quilometro R\$/Km
		20.000	

O valor final do custo da vari\u00e1vel seguro ser\u00e1 obtido segundo a express\u00e3o:

$$VS = CSA / QA$$

onde:

CSA – custo seguro anual;
QA – quilometragem m\u00e9dia anual;
VS - custo seguro.

VARI\u00c1VEL DEPRECIAC\u00c3O

A deprecia\u00e7\u00e3o ser\u00e1 calculada com base no valor de compra do ve\u00edculo zero e no valor de revenda dividido pela vida \u00fatil do ve\u00edculo obtendo assim o valor da deprecia\u00e7\u00e3o anual. Para obtermos o valor da deprecia\u00e7\u00e3o por quilometro rodado devemos dividir o valor da deprecia\u00e7\u00e3o anual pela quilometragem percorrida por ano conforme express\u00f5es a seguir:

$$DA = (VZ - VR) / VU$$

onde:

VZ – valor do ve\u00edculo zero quilometro;
VR – valor de revenda ap\u00f3s cinco anos;
VU – vida \u00fatil (cinco anos);
DA – deprecia\u00e7\u00e3o anual.

$$VD = DA / QA$$

onde:

DA – depreciação anual;
 QA – quilometragem média percorrida no período de um ano;
 VD – depreciação por quilometro rodado.

VZ = R\$
 VR = R\$
 VU = 5

Deste modo

DA = R\$

O que vem a fornecer um valor de depreciação, para uma quilometragem anual de 20.000 Km, de R\$

VD =

VALOR DO QUILOMETRO RODADO

O valor final do quilometro rodado, após levantamentos dos custos acima, será definido através da seguinte expressão:

$$CQR = (VC + VM + VS + VD)$$

onde:

VC – variável combustível;
 VM – variável manutenção;
 VS – variável seguro;
 VD – variável depreciação;
 CQR – custo por quilometro rodado.

O valor levantado do quilometro rodado será de:

VC =
 VM =
 VS =
 VD =

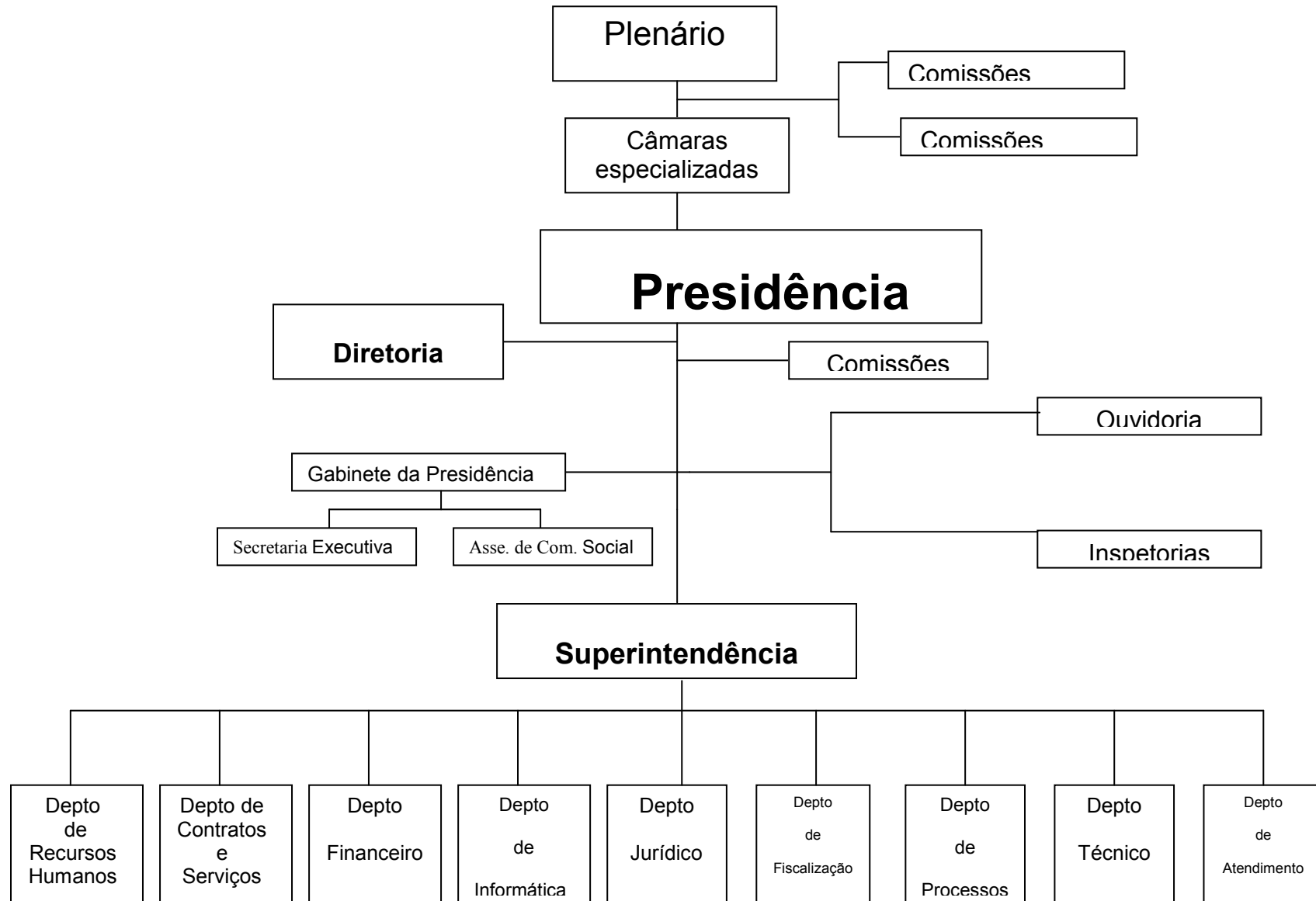
Aplicando na expressão de cálculo do CQR teremos:

CQR =

Deste modo o custo do quilometro rodado será de aproximadamente R\$

ANEXO C
Organograma

ORGANOGRAMA DO CREA/SC



ANEXO D
Plano de Contas do CREA/SC

