

EDSON AUGUSTO CAFFE ARAUJO

**SISTEMA DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES
PÚBLICOS E PARA O *ACCOUNTABILITY*: Verificação do Estágio de
desenvolvimento no Município de Curitiba**

CURITIBA

2018

EDSON AUGUSTO CAFFE ARAUJO

**SISTEMA DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES
PÚBLICOS E PARA O *ACCOUNTABILITY*: Verificação do Estágio de
desenvolvimento no Município de Curitiba**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná

Orientação: Me. Akichide Walter Ogasawara

CURITIBA

2018

Dedico este trabalho primeiramente a minha família que sempre me apoiou e foi de fundamental importância para eu chegar até aqui, em especial meu avô paterno que passa por um momento difícil, mas certamente irá superar. Também dedico aos meus amigos e minha namorada, que deu um sentido maior em todos os meus objetivos e sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente a orientação do professor Me. Akichide Walter Ogasawara, não somente na elaboração deste trabalho, o qual soube, com a maestria que apenas os conhecedores profundos do tema podem fazer, me conduzir à produção do conteúdo, com incentivos e correções fundamentais, como no conhecimento que transmitiu, tanto nesta função como também conduzindo a cadeira de Planejamento e Gestão Estratégica. Também deixo um agradecimento especial à professora Dra. Márcia Maria dos Santos Bortocci Espejo por toda orientação que proporcionou a existência deste trabalho.

A esta instituição, que abrange todo corpo docente, composto por grandes profissionais que cederam de maneira essencial seus conhecimentos, me capacitando a buscar novos horizontes. A coordenação do curso, sempre disposta a solucionar, de maneira mais eficiente e eficaz possível, os percalços que este caminho por ventura apresentou, e os demais profissionais que atuam para garantir aos alunos toda a tranquilidade necessária para maximizar a absorção do conhecimento transmitido.

“Eu posso estar completamente enganado, eu posso estar correndo pro lado errado. Mas ‘a dúvida é o preço da pureza’ e é inútil ter certeza.”

Humberto Gessinger

RESUMO

A contabilidade aplicada ao setor público passou por uma grande mudança de paradigma nos últimos dez anos. Após décadas utilizando um sistema orçamentário como base de contabilização, a ciência contábil começou a ser, de fato, aplicada quanto os sistemas públicos foram encarados sob a ótica dos princípios contábeis, principalmente com o resgate do Princípio da Competência para evidenciação patrimonial. Nesta esteira, surge à questão da contabilidade de custos aplicada ao setor público que, durante o período anterior às novas regras, foi negligenciada e, apesar da previsão legal, não teve aplicação na maioria dos entes da federação, salvo em algumas exceções. Sendo assim, o desenvolvimento da doutrina de custos focou nos processos da iniciativa privada, de onde agora se tenta adaptar ao setor público, neste primeiro momento, até que se desenvolva algo específico para o setor. Neste cenário, a União é o ente que possui o desenvolvimento de um sistema de custos mais avançado, comandado pela Secretaria do Tesouro Nacional. A situação dos estados da Federação é mais preocupante, com a grande maioria ainda em processo de desenvolvimento e poucos com um sistema já implantado e nos municípios a situação encontrada é grave, pois a grande maioria deles não apresenta um desenvolvimento deste sistema.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Setor Público. Informações Gerenciais. Tomada de Decisão. *Accountability*.

ABSTRACT

Accounting applied to the public sector has undergone a great paradigm shift in the last ten years. After decades of using a budget system as the basis of accounting, accounting science began to be applied, in fact, when public systems were viewed from the point of view of accounting principles, mainly with the rescue of the Principle of Competence for equity disclosure. In this vein, the question arises of cost accounting applied to the public sector which, during the period prior to the new rules, was neglected and, despite the legal provision, was not applied in most of the federations, except in certain exceptions. Therefore, the development of cost doctrine focused on the processes of private initiative, from which we now try to adapt to the public sector, in this first moment, until something specific for the sector is developed. In this scenario, the Union is the entity that has the development of a more advanced cost system, commanded by the National Treasury Secretariat. The situation of the states of the Federation is more worrisome, with the great majority still in the process of development and few with a system already implemented and in the municipalities the situation found is serious, since the great majority of them does not present a development of this system.

Keywords: Cost Accounting. Public Sector. Management Information. Decision Making. Accountability.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 OBJETIVO GERAL	12
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	14
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA	14
2 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	15
2.1 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL	18
2.2 NORMATIZAÇÃO PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	19
3 SISTEMAS DE CUSTOS	24
3.1 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS	24
3.1.1 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR PROCESSO	25
3.1.2 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR ORDEM DE PRODUÇÃO	27
3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	29
3.2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO	30
3.2.2 CUSTEIO VARIÁVEL	31
3.2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC	32
3.2.4 CUSTEIO DIRETO	34
3.2.3 CUSTEIO BASEADO PLENO	35
4 APLICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS	37
4.1 SISTEMA DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO	38
4.2 SISTEMA DE CUSTOS E O ACCOUNTABILITY	40
4.3 EXEMPLOS INTERNACIONAIS	42
5 IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NOS ENTES FEDERATIVOS	44
3.1 IMPANTAÇÃO NO GOVERNO FEDERAL	44
3.2 IMPANTAÇÃO NOS GOVERNOS ESTADUAIS	46
3.3 IMPANTAÇÃO NOS GOVERNOS MUNICIPAIS	48
6 METODOLOGIA	51

7 ANÁLISE DOS DADOS	52
7.1 DADOS GERAIS DO MUNICÍPIO DE CURITIBA	52
7.4 DADOS GERAIS DO ENTREVISTADO	53
7.5 ENTREVISTA.....	53
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
9 REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA	59
10 APÊNDICE 1 – ENTREVISTA REALIZADA	68

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público passou por uma grande mudança de paradigma nos últimos dez anos. Após décadas utilizando um sistema orçamentário como base de contabilização, a ciência contábil começou a ser, de fato, aplicada quanto os sistemas públicos foram encarados sob a ótica dos princípios contábeis, principalmente com o resgate do Princípio da Competência para evidenciação patrimonial.

Mudanças aparentemente simples, como o reconhecimento da separação entre esfera patrimonial e orçamentária, juntamente com a aplicação do regime de competência para os registros, trouxeram à ciência o protagonismo devido quando o assunto é gestão pública. Com sua função principal de registrar, monitorar e demonstrar o patrimônio da entidade e suas mutações, os usuários da informação contábil passam a ter um subsídio muito mais coeso e plausível sobre a situação do ente.

Esta guinada na forma de encarar a contabilidade pública é resultante de um processo de padronização internacional das demonstrações contábeis, tanto no setor privado quanto no setor público, tendo em vista a globalização que ampliou para todo o globo a lista de usuários das informações produzidas. Assim, em meados dos anos noventa, surgem as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que resultarão em pouco mais de uma década nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesta esteira, surge à questão da contabilidade de custos aplicada ao setor público que, durante o período anterior às novas regras, foi negligenciada e, apesar da previsão legal, não teve aplicação na maioria dos entes da federação, salvo em algumas exceções. Os que buscaram aplicar um sistema de custos encontraram dificuldades para encaixá-lo de maneira satisfatória à ótica orçamentária vigente até então.

A contabilidade de custos aplicada ao setor público é um passo importante na consolidação deste novo paradigma e terá efeito enorme para a administração, que contará com mais informações e de melhor qualidade no gerenciamento dos recursos, bem como atenderá as demandas sociais atuais, que exigem uma reforma no padrão das informações fornecidas pela

Contabilidade Pública. O novo paradigma apóia-se na busca por demonstrações contábeis que facilitam a todos os usuários a interpretação adequada dos fenômenos ocorridos no patrimônio público, bem como maior transparência no processo orçamentário e financeiro.

Neste ponto, há o reflexo para sociedade e órgãos de fiscalização, onde aquela contará com informações muito relevantes à *accountability* enquanto estes poderão encontrar distorções na gestão dos recursos, com base inclusive em comparações de quanto determinado serviço público custa em cada ente.

Portanto, trata-se de um tema atual e de grande relevância para todos os usuários da informação contábil e que começa a ter seus últimos passos no caminho da obrigatoriedade de aplicação em todas as esferas federativas, elevando a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil a outro patamar.

Ao adequar-se a padrões internacionais de qualidade e, principalmente, quebrando o paradigma anterior que afastava a plenitude da ciência contábil do setor, o Brasil rompe com entendimentos equivocados, levando até profissionais da área à crença de que a “Contabilidade Pública” era praticamente outra ciência. Com a correção deste equivoco, podemos partir para uma nova fase da Contabilidade e o sistema de custos é o desafio que selará essa transição e abrirá novos horizontes.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Não obstante a existência de grande quantidade normativa existente, desde a Lei 4.320/1964, mencionando o dever de todos os entes da federação possuir seu sistema capaz de produzir informações fidedignas a cerca dos custos referentes aos produtos e serviços disponibilizados a população, somente agora se chega às esferas estaduais e, principalmente, municipais a discussão sobre o tema.

Neste cenário, a União é o ente que possui o desenvolvimento de um sistema de custos mais avançado, comandado pela Secretaria do Tesouro Nacional. No caso dos demais entes federativos, o processo de implementação de um sistema de custos ainda está em curso, com prazos estabelecidos pela STN variando de acordo com esfera federativa.

A situação dos estados da Federação é mais preocupante, com a grande maioria ainda em processo de desenvolvimento e poucos com um sistema já implantado, sendo estes bem limitados quanto a capacidade de gerar informações relevantes.

Quanto aos municípios, a situação encontrada é grave, pois a grande maioria deles não apresenta um desenvolvimento deste sistema. O município de Curitiba, capital paranaense, ainda não possui um sistema de custos em operação. Por sua posição de importância, tanto pelo *status* de capital quanto pelo orçamento disponível – o maior do estado, esta pesquisa busca apresentar como está ocorrendo o processo de elaboração e implantação do Sistema de Custos no setor público brasileiro e como anda o desenvolvimento na capital do Paraná?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Pretende-se trabalhar a idéia de sistema de custos e a implantação no setor governamental, chegando a conclusão de como está ocorrendo o processo de implantação deste sistema no Município de Curitiba.

1.2.2 Objetivos Específicos

O presente estudo tem como objetivos específicos:

- Apresentar o novo paradigma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- Apontar as aplicações possíveis para as informações obtidas com a implantação de um sistema de custos no setor público;
- Verificar como se encontra o processo de desenvolvimento e aplicação de um sistema de custos no município de Curitiba.

1.3 JUSTIFICATIVA

O debate sobre profissionalismo e, conseqüentemente, a busca por maior eficiência na administração pública nacional, como versam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), não é um fenômeno recente em nossa história, remetendo ao início da institucionalização do modelo democrático em nosso território, trazendo novos conteúdos e motivações com a promulgação da Constituição de 1988. Porém, o início do processo de constituição de um Sistema de Custos na administração governamental surge um pouco antes, com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A implantação de um sistema de custos é peça chave para uma melhor fiscalização da gestão financeira dos entes federados, pois, continuam os autores, a administração pública deve ser avaliada pela qualidade e eficiência dos seus gastos, ou seja, das despesas públicas.

As despesas são necessárias para que os serviços públicos possam ser ofertados à sociedade e quanto menores elas forem e melhores os serviços, mais eficiente é o gasto público. O efeito deste sistema será sentido tanto na administração, que contará com dados para gerenciar melhor os recursos, quanto na sociedade e órgãos de fiscalização, que contarão com importante ferramenta para avaliara prestação de contas dos entes.

Este motivo torna o presente tema relevante para a sociedade, em especial no momento delicado dos Orçamentos Públicos, pois aborta uma ferramenta muito valorosa, que devidamente aplicada resultará em informações preciosas, tanto para os gestores públicos quanto para a *accountability*.

Outro fator relevante é verificar como os Municípios brasileiros - elevados ao *status* de Entes Federativos pela Constituição¹ - particularmente Curitiba, estão se adequando a legislação vigente e as NBC T 16, que regulam a aplicação dos sistemas contábeis e implantação de um sistema de custo, tendo em vista que o prazo para a finalização desta etapa se aproxima.

¹ Temos estabelecidos nos artigos 1º e 18º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em suas respectivas redações atuais: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios [...]" e "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo possui delimitação temática em contabilidade de custos e sua aplicabilidade no setor público, em especial sob o processo normativo e modelos existentes, com verificação do andamento do processo de implantação no município de Curitiba.

A delimitação temporal fica estabelecida nas normas e legislação vigentes a respeito do tema no período de elaboração deste estudo, enquanto a delimitação espacial é todo o território nacional, no que tange a implantação das NBC T 16 e as legislações que respaldam a aplicação do sistema no país e, na parte prática, limitada ao município de Curitiba.

1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

Esta pesquisa está dividida em quatro partes, incluindo esta. Neste segmento do trabalho foram abordados os principais conceitos acerca do tema proposto, incluindo os motivos pelos quais o estudo é relevante, além da apresentação do problema levantado e que será respondido ao final deste estudo.

A segunda etapa do estudo demonstrará a Revisão Bibliográfica, na qual conterà as fundamentações teóricas sobre o tema proposto, em um raciocínio linear, iniciando com a apresentação da base legal, culminando na constatação de como está sendo tratado, no geral, em todos os entes da federação.

A terceira seção trará a Metodologia que orientou a elaboração da pesquisa, no intuito de apresentar referencial teórico robusto, apto a culminar nos objetivos propostos de maneira mais adequada. Para isso, artigos científicos e não científicos serão utilizados, aliado a entrevista com o responsável pela contabilidade do município de Curitiba para apurar como está o processo de implantação do sistema de custo na entidade.

Por fim, como processo de aplicação da teoria exposta na Revisão Bibliográfica, apresentará as informações obtidas sobre o Município de Curitiba.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

O setor público brasileiro realiza seus procedimentos contábeis com base na Lei 4.320, promulgada em 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nesse período de pouco mais de meio século, várias fatores, internos e externos, afetaram o modo como a contabilidade aplicada ao setor público é enxergada, tanto no Brasil quanto no mundo, que culminou em uma releitura da Lei 4.320/64 e não sua revogação, o que tornou o processo de aprimoramento da Contabilidade no Setor Público mais célere, tendo em vista que uma mudança de legislação percorre um caminho muito mais longo.

O processo se inicia com a Publicação pela IFAC – *International Federation of Accountants*, das IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no ano de 1997. Segundo Vicente, Moraes, Platt Neto (2011, p. 03), são “padrões globais de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público utilizados nos principais processos de reforma observados ao redor do planeta.”

Em abril de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade edita a Portaria CFC 37/04, criando um Grupo de Estudos para propor Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP, com base na NBC TG 37 (R1) que dispunha sobre adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

A evolução deste processo resultou na criação, pela Resolução CFC nº 1.055/05, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, com o objetivo de estudar e preparar a emissão dos Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos contábeis e a divulgação destas informações, na busca de uniformizar e centralizar a produção, “levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

No ano de 2007, observando o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, bem como a crescente e irreversível internacionalização das normas contábeis que resultou no CPC, o CFC criou o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, por meio da Resolução 1103/2007, agregando o

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, e o BACEN – Banco Central do Brasil.

Retornando ao setor público, especificamente, no ano de 2007, com a Resolução nº 1.111/07, o CFC versa sobre a aplicação dos Princípios Contábeis na perspectiva do setor.² Em sua introdução, a resolução já estabelece o cerne da mudança de paradigma, afirmando que “para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam [...] os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.”

No ano seguinte, o CFC edita as Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, outra questão importante para o setor, pois reafirma o papel da contabilidade como ciência social aplicada, bem como aponta as diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil: Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil; Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS); e Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Todo este processo culminou, no ano de 2008, com edição das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBCASP - NBC T 16, aplicáveis, como especificado na NBC T 16.1 em entidades do setor público ou em entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

As NBC T 16 iniciais são: NBC T 16.1 – Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação; NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; NBC T 16.5 – Registros Contábeis; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 – Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor.

²Revogada a partir de 01/01/2017 pela NBCTSP ESTRUTURA CONCEITUAL, conforme publicação no DOU de 4/10/2016, Seção 1.

Como observado acima, o ano de 2008 torna-se um marco para a contabilidade pública, com um rompimento de paradigma, trazendo novos desafios para os profissionais e gestores da área.

Esse processo de reformulação do setor público, dissertam Vicente, Morais, Platt Neto (2011), ocorreu anteriormente em outros países, em especial os de origem anglo-saxões, como Estados Unidos da América, Austrália e Nova Zelândia, por exemplo. Executou-se a reformulação buscando melhorar os serviços públicos e enfrentar crises econômicas.

Tal processo ficou conhecido como Nova Administração Pública, com uma tentativa de inserir uma visão empresarial nos governos, tornando-os mais dotados de autônima e aptos a serem responsabilizados pelos seus desempenhos apresentados. Concluem os autores:

As práticas contábeis são um elemento fundamental para o sucesso da implementação da Nova Administração Pública e a abertura do sistema contábil tem o potencial de alterar as interações complexas existentes entre a Contabilidade, os gestores, os formuladores de políticas públicas e a sociedade. VICENTE, MORAIS, PLATT NETO (2011, p. 07)

Como aponta Silva (2011), grandes mudanças na contabilidade brasileira ocorreram na última década, tanto no setor privado como no público. No primeiro, a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que aproximaram o país dos padrões internacionais do IFRS (*International Financial Reporting Standards*). No segundo, viu-se o surgimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, com base nas IPSAS, editadas pela IFAC.

A revolução provocada com estas mudanças foi enorme, principalmente quando tratamos do setor público, que possui na contabilidade uma ferramenta de controle. Como lembram Gama, Duque, Almeida (2014), a diferença entre o setor público e privado está no fato de que enquanto nesse a informação tem grande impacto no mercado, podendo afetar preço de ações, remuneração de executivos e até o valor da empresa, naquela a principal função é controle, ou seja, fornecem as informações quanto ao cumprimento do orçamento, áreas onde investimentos devem ser priorizados, entre outras funções.

2.1 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A previsão de um sistema de custos no setor público brasileiro não surge com o advento da NBC T 16.11. Aliás, pelo Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, as NBCASPs não poderiam ser implementadas se não houvesse legislação dando suporte.

A Contabilidade Pública possui fundamento maior no art. 165, § 9º II, da Constituição Federal de 1988, que fixa a necessidade de uma lei complementar “estabelecer normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos”. Como destacam Lima, Santana, Guedes (2009), este dispositivo é atendido com a recepção parcial da Lei nº 4.320/64, a qual já havia estabelecido normas gerais de direito financeiro para todos os Entes Federativos.

Desde a Lei nº 4.320/64 o sistema de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública. Porém, ao abordar a apuração de custos nos artigos 85 e 99, restringiu à área industrial da Administração Pública o seu uso.

O fim da restrição, porém, ocorreu pouco tempo depois, com o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que elevam as informações de custos a informações gerenciais, como reforçam Monteiro, Pereira, Santos, Holanda (2010 p.03), “abandonando a limitação de seu uso à Contabilidade Industrial, como se encontrava até então no nosso ordenamento jurídico.”

Mesmo com a previsão normativa as informações desta natureza não eram produzidas, desrespeitando o Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública. Um lapso temporal de nove anos se passou sem que o assunto fosse tratado novamente, até o advento do Decreto Presidencial nº 93.872/1986, que, nas palavras de Monteiro, Pereira, Santos, Holanda (2010, p.05) “detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços”. Porém, buscando uma aplicação efetiva da norma, o Decreto previu uma punição para as unidades que não contribuíssem, por meio da disponibilização de informações, para a evidenciação dos custos.

Como apontando anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal é um grande marco normativo, para a Administração Pública em geral, incluindo a questão dos custos. O artigo 50, § 3º: “A Administração Pública manterá

sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” deixa transparente a necessidade da Administração Pública, em todas as esferas federativas, manter um sistema de custos eficiente.

Nota-se, portanto, que o legislador se preocupou com a implantação deste subsistema contábil desde a Lei 4.320/64, reforçando a necessidade e impondo sanções aos gestores omissos no cumprimento das normas em diversos dispositivos legais. Sendo assim, a questão que se levanta é a razão pela qual ainda não existia, até 2010, nenhum sistema de custos na administração pública que fosse capaz de ser um modelo para os demais entes? Alguns fatores que podem explicar essa questão são:

A falta de uma cultura para a existência de um sistema de custos. Devido à ausência de rotinas de responsabilização e incentivos suficientes na Administração Pública, muitos gestores sentem-se desconfortáveis pela possibilidade de serem avaliados por seu desempenho ou decisões alocativas de recursos. As informações e a grande massa de dados disponibilizados são de difícil entendimento pelo público e ainda persiste a tradição brasileira de ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade. O cidadão contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, sejam na forma de investimentos, despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública. MONTEIRO, PEREIRA, SANTOS, HOLANDA (2010. P. 06)

2.2 NORMATIZAÇÃO PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

O subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP - teve sua regulação estabelecida na Resolução CFC N.º 1.366/11, na qual é aprovada a NBC T 16.11.

Amaral, Vaz de Lima (2013) destacam que esta norma fornece o delineamento teórico essencial para realizar a mensuração e evidenciação dos custos no setor, bem como reforça o Princípio da Competência como basilar para gerar informações de custos necessárias. Vicente, Moraes, Platt Neto (2011, p.04), complementam “padronizou os conceitos, os objetos, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público brasileiro”.

Cabe salientar, como bem fizeram Gama, Duque, Almeida (2014, p. 187), que no setor público brasileiro “o sistema de informação contábil está

estruturado em subsistemas de informações com funções bem definidas”. Estes subsistemas são o patrimonial, orçamentário, compensação e custos.³ Cada um possui uma função específica, devendo estar integrados uns aos outros e a outros subsistemas de informações, atingindo assim a sua função de:

Subsidiar a administração pública sobre o desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; a avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e a avaliação dos riscos e das contingências. GAMA; DUQUE; ALMEIDA (2014, p. 187)

Amaral, Lima (2013, p.183) afirmam que “os objetivos estão focados em registrar os custos de produtos e serviços da entidade, contribuir para o processo de tomada de decisão e melhorar a qualidade do gasto”. Concluem o raciocínio reforçando o papel amplo que este sistema possui, gerando informações relevantes tanto para usuários internos quanto externos, espalhando sua atuação até mesmo no processo de planejamento e orçamento, onde pode ser um instrumento de controle na relação orçado vs. executado.

A NBC T 16.11 traz em seu texto, de maneira bem clara, em quais subsistemas estão às informações necessárias para o desenvolvimento do subsistema de custos: “Os principais objetos de custos⁴ são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial”,⁵ reforçando a ideia de integração dos subsistemas para efetividade dos mesmos.

Continua em seu texto a NBC T 16.11 esclarecendo que, assim como os sistemas de custos do setor privado, o SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de Custeio e Método de Custeio. Os dois primeiros aspectos serão mais aprofundados em capítulo posterior, devido sua importância para compreender o processo de implantação, ficando apenas o

³ Em 2009 o subsistema financeiro foi excluído por força da resolução CFC no 1.268/2909, porém a informação financeira passou a ser controlada no subsistema patrimonial.

⁴ Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos.

⁵ Informações do subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes. Informações do subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

sistema de custeio sem abordagem mais profunda, por se tratar de algo menos complexo, onde a própria definição apresentada na norma é suficiente para o entendimento:

Está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão. NBC T 16.11 – item 09.

O âmago do modelo de tomada de decisão do setor público é a identificação dos problemas que necessitam um enfrentamento e com isso elaborar os programas capazes de saná-los. O custo destes programas, continua o autor, será determinado, em uma análise preliminar, de alguns fatores envolvidos, tais como: “escala desejada, tecnologia escolhida e pelo grau de integração vertical das ações previstas nos planos plurianuais”. MACHADO (2002, p.145)

Neste sentido, reforça Silva (2011) a Administração Pública necessita de padrões de eficiência, os quais são estabelecidos pelos gestores e devem periodicamente ser revisitados, a fim de constatação da manutenção ou não destes. A maneira mais completa de realizar isso passa pelo controle constante dos custos, além das despesas, principalmente no que tange as apropriações ocorridas nos serviços prestados.

Consciente disso, a NBC T 16.11 versa sobre a peculiaridade dos serviços públicos, tais como a obrigação de fornecimento e universalidade desta obrigação, onde em muitas situações são serviços monopolizados pelo Estado, bem como serviços realizados sem contrapartida ou com valor irrisório pago pelo usuário, serviços estes financiados pelo orçamento dos Entes competentes. Sendo assim, a norma determina que estes serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

Com isso posto, a Resolução do CFC 1.366/2011 determina que os atributos da informação de custos são: (a) relevância; (b) utilidade; (c) oportunidade; (d) valor social; (e) fidedignidade; (f) especificidade; (g) comparabilidade; (h) adaptabilidade; (i) granularidade.

O tratamento dos custos indiretos, considerando as especificidades do setor público, é outro ponto de destaque da NBC T 16.11. Nela, fica claro que, ao identificar os custos indiretos, deve-se escolher um “modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício”, respeitando assim o princípio constitucional da eficiência.

Silva (2011) destaca o Item 15 da NBC T 16.11, que estabelece o emprego de cotas de distribuição como forma de apropriação dos custos indiretos, em vez dos critérios de rateio, estes utilizados na iniciativa privada. O item apresenta um rol de exemplos destas, como “área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; consumo de energia elétrica; número de servidores na unidade administrativa responsável, etc.” Cabe a quem estabelecer a cota de distribuição a análise de qual se adéqua mais as peculiaridades do objeto de custo, na busca do resultado que melhor reflete a realidade.

Previne a norma sobre outra especificidade do setor público, quando a busca for pela evidenciação dos custos unitários. Neste caso é preciso respeitar as fases resultantes do processo de constituição dos custos “dentro dos seus respectivos níveis hierárquicos (institucionais e organizacionais funcionais e programáticos).”

Quanto à evidenciação ou apresentação das informações de custos, a entidade deve se utilizar das notas explicativas para demonstrar os objetos de custos definidos, informando de maneira clara e separada: (a) o montante de custos dos principais objetos; (b) os critérios de comparabilidade utilizados; (c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos.

Para atender estes requisitos da NBC T 16.11, as notas explicativas da entidade devem conter, conforme o primeiro item, a dimensão institucional e funcional, bem como a programática, onde apresentam as ações e programas, além dos projetos e atividades. Outras dimensões pertinentes também devem estar contidas na nota explicativa. Quanto ao segundo item, o que se busca é a clareza a respeito dos critérios que podem ser “custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico.” Por fim, o terceiro item refere-se

“aos principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação”.⁶

O texto da Norma Técnica 16.11 determina que “a análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público.” Esta obrigação atinge todas as divisões da organização que estejam ligadas às informações de custos geradas, atingindo todos os níveis de responsabilidade.

A Resolução CFC n.º1.437/13 complementou a norma ao especificar o papel do profissional contábil e dos gestores neste processo, sendo que este fica responsável pela “fidedignidade das informações originadas de outros sistemas é do gestor da entidade onde a informação é gerada,” enquanto a “consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos” são daquele.

Por fim, a Norma aborda, conforme complementado dado pela Resolução n.º1.437/13, a Demonstração do Resultado Econômico – DRE. Isto ocorre pelo fato desta demonstração ser subsidiada pelas informações geradas pelo sistema de custos, tendo em vista que esta demonstração “evidencia o resultado econômico de ações do setor público.” A previsão desta demonstração está na NBC T 16.6, norma que trata das demonstrações contábeis como um todo.

A Demonstração do Resultado Econômico é fruto das experiências brasileiras e representa um esforço no sentido de que o uso eficiente (ou não) dos recursos seja evidenciado. Ela não possui demonstração correspondente nas IPSAS, a sua publicação é facultativa e os conceitos utilizados são oriundos da Contabilidade gerencial: receita econômica e custo de oportunidade. VICENTE, MORAIS, PLATT NETO (2011, p.12)

Sendo assim, a Resolução 1.366/2011 do CFC, complementada posteriormente pela Resolução n.º1.437/13, aborda todo o espectro da apuração, evidenciação e demonstração dos custos no setor público.

⁶ Analisando o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, verifica-se que a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.133/2008, procurou preservar a estrutura das Demonstrações Contábeis previstas na Lei n.º 4.320/64, acrescentando duas novas demonstrações (Fluxo de Caixa e Resultado Econômico) e exigiu a elaboração de notas explicativas às demonstrações. LIMA, SANTANA, GUEDES (2009)

3 SISTEMAS DE CUSTOS

A Revolução Industrial modificou o mundo de diversas maneiras distintas. Evidentemente, a Contabilidade foi atingida por tais mudanças, em especial a Contabilidade de Custos, que passou a ganhar protagonismo, mas ainda restrito à Contabilidade Industrial. Como aponta Monteiro, Pereira, Santos e Holanda, “Foi somente com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial que o potencial da informação de custo começou a ser aproveitado para fins de gerência das organizações”.

Machado (2002) trabalha a distinção técnica entre Sistema de Acumulação de Custos e Sistema de Custeio. Enquanto o primeiro trata do fluxo de informação de custos, o segundo refere-se ao modelo de mensuração dos custos.

3.1 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Sabe-se que, até a Revolução Industrial, os estoques bastavam para realizar o cálculo de apuração do resultado do período. Assim, esclarece Machado (2002), a avaliação era realizada pelo Contador simplesmente com base no valor das compras, sem levar nenhum outro fator em consideração. Continua o autor, afirmando:

É importante essa percepção, porque, com o desenvolvimento industrial, o contador deixa de dispor desse objeto de mensuração e em seu lugar surge um conjunto de valores pagos pelos fatores de produção utilizados. Porém, ele continuará usando, durante muito tempo, o mesmo conceito de produto – um todo pronto e acabado que pode ser estocado e avaliado pelo custo dos fatores de produção utilizados para sua obtenção; e a mesma unidade de medida – o custo histórico. MACHADO (2002, p. 125)

Este processo de transição garantiu, como esclarecem Nazareno, Rentes, Silva (2001), novas aplicações às informações de custos, passando de uma ferramenta focada em determinar o custo do produto em si para uma um instrumento da maior amplitude, apontando, inclusive, os custos ligados aos processos de produção. Com isso, melhorias poderiam ser implantadas, com o

objetivo de aproveitar da maneira mais eficiente possível os recursos consumidos.

Isso significa, como expressa Martins (2009) que o “aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial”.

Assim, aponta Machado (2002), o sistema de acumulação de custos está ligado, portanto, diretamente ao modelo de produção e seus sistemas de controle, isto é, as informações de custos tendem a seguir os controles de produção, que por sua vez devem estar em sintonia fina com a produção propriamente dita. Os modelos mais clássicos de produção – Contínua e Por Ordem – dão origem aos Sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção.

Aponta Miqueletto (2008, p. 28), que o que difere fundamentalmente os sistemas é o objetivo destes, pois. “enquanto que para o sistema de ordens de produção o objetivo é determinar o custo do produto ou serviço, para o sistema por processos, a finalidade primeira é acumular o custo dos processos”.

3.1.1 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR PROCESSO

O custeamento por processo, como expõe Colauto (2017), aplica-se em modelos de produção contínua, bem como às empresas prestadoras de serviços, desde que estes sigam um padrão e ocorra de forma ininterrupta. Exemplos mais comuns destes modelos são a indústria petroquímica, de cimento e cervejarias, no que tange produção contínua, e empresas concessionária, referente à prestação de serviços, como telefonia saneamento básico.

Neste modelo, disserta Martins (2009, p. 104), “os custos são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção; essas contas são encerradas sempre no fim de cada período (semana, mês, trimestre...)” Após o encerramento, encontra-se o custo médio deste período.

Importante observar a não ocorrência de encerramento de contas conforme a elaboração e estoque dos produtos. Portanto, conforme apresenta

Colauto (2017), este sistema foca na avaliação do período, razão da avaliação ocorrer pelo custo médio deste. Sendo assim, os Custos Indiretos de Fabricação são concentrados por departamento, sendo designados aos produtos somente em momento posterior, na linha de produção.

As características básicas da produção para a implantação adequada deste método de acumulação de custos são:

*A produção é feita para o estoque e, a partir deste estoque os produtos são vendidos para qualquer cliente.

*A produção é contínua ou em massa. A produção consiste em unidades iguais, submetendo-se cada unidade ao mesmo processamento.

*O produto é fabricado atravessando vários processos produtivos.

*O material entra no primeiro processo e começa a ser transformado.

*Na saída de um processo, o produto parcial, ou o componente, ganhará a dimensão de produto acabado, mas será considerado como material para o processo para onde está sendo transferido.

*Cada processo é considerado uma pequena fábrica independente dos demais processos.

* Em alguns tipos de produção em processo, os fluxos de recursos produtivos são diferentes, resultando dessa característica certas dificuldades para a acumulação, a análise e controle dos custos. MIQUELETTO (2008, p. 29)

Por fim, este custeamento se utiliza dos Equivalentes de Produção para realizar a apuração, ao encerrar o período estipulado, dos custos das unidades inacabadas⁷. Colauto (2017) define os equivalentes de produção como “o número de unidades que seriam totalmente iniciadas e acabadas se todo um custo fosse aplicado somente a elas, ao invés de iniciar e terminar umas e elaborar parcialmente outras.”

Os detalhes a serem observados, neste caso, são a existência de diversos elementos de custo e os percentuais utilizados destes, pois o equivalente deve ser calculado de maneira independente para cada material, bem como a observância da existência de produtos em elaboração nos estoques iniciais.

⁷ O cálculo leva em conta o quanto as unidades iniciadas e não acabadas representam de uma unidade acabada. COLAUTO (2017) utiliza o exemplo de uma empresa iniciou a produção de 150 unidades no mês de abril de 2013. Ao final do mês, restavam 40 unidades a concluir, que estavam 60% prontas. Não havia estoques iniciais de produtos em elaboração. O raciocínio é simples: Unidades iniciadas e acabadas 110 = 100%; Unidades não acabadas 40 = 60%, ou seja, o equivalente a 24 unidades acabadas.

3.1.2 SISTEMA DE ACUMULAÇÃO POR ORDEM DE PRODUÇÃO

O custeamento por ordem de produção, define Leone (2000), é um sistema que utiliza a separação dos elementos de custo e, conseqüentemente, a acumulação do custo, utilizando as ordens de fabricação como base. Para Garrison, Noreen, Brewer (2013, p. 84), trata-se de “sistema de custeio usado em situações em que muitos produtos, ordens de produção ou serviços diferentes são produzidos em cada período”.

Este modelo é adotado em empresas que trabalham mediante pedidos internos ou externos. Desta maneira, conclui Machado (2002, p. 1369), “o sistema coleta dados para cada unidade física ou lote de produto, identificando e acumulando o consumo de fatores de produção durante o processo”. A finalização da ordem de produção é também o momento de apuração dos respectivos custos.

Vários são os exemplos de empresas onde a acumulação por ordem de produção é a mais indicada. Setores que lidam com construção em grande escala, fabricação de aviões e navios, chegando até objetos mais cotidianos, mas que possuem essa divisão clara de produtos, como fabricantes de roupas, onde ocorre uma solicitação de determinada quantidade de certo modelo a ser fabricado.

Garrison, Noreen, Brewer (2013) apontam também o fato de prestadores de serviços, por exemplo, empresas de advocacia, estúdios de filmes, hospitais, oficinas, até mesmo empresas de contabilidade, utilizarem em larga escala uma variação deste sistema para acumular custos.

Neste sistema, o processo de acumulação necessita, como aponta Miqueletto (2008), de uma definição clara a respeito da atribuição dos custos às ordens. Sendo assim, o sistema de Contabilidade de Custos, requer uma estruturação e uma codificação que evidencie com nitidez o que cada ordem de produção consumiu.

Machado (2002) reforça a existência de vários agentes capazes de exercer a função de acumulação de custos conforme os propostos pela GECON – Gestão Econômica, baseados na variedade de formas existentes de produção, podendo ser este agente a Unidade de Produto, o Produto, o

Produto por Turno, o Lote do Produto, o Centro de Resultado, a Área de Responsabilidade ou até mesmo a Divisão/ Empresa.⁸

Horngrén, Foster, Datar (2000) apresentam as etapas necessárias para apropriação dos custos aos produtos e/ou serviços utilizando este método, sendo estas: Identificação da ordem de produção selecionada para objeto de custo; Identificação dos custos diretos da ordem de produção; Identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção; Seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto; Determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção; Atribuição dos custos ao objeto de custo, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

Por esta razão, conclui Miqueletto (2008), tal custeamento constitui-se, em um primeiro momento, uma pré-identificação de todos os custos diretamente ligados aos produtos. No momento posterior, identificar os custos comuns a todas as ordens de produção, isto é, os custos indiretos ocorridos no processo de fabricação, que serão alocados através de rateio realizado pelo método escolhido.

Portanto, as diferenças apresentadas entre os dois sistemas de acumulação de custos são, como apontam Garrison, Noreen, Brewer (2013), resumidas em três fundamentais: a primeira se baseia em um fluxo contínuo de produção de unidades que não se diferenciam, enquanto o segundo se aplica onde a produção exige características exclusivas em cada lote ou ordem de serviço.

A segunda diferença está na desnecessidade de associar os custos indiretos a determinado produto, quando falamos de acumulação por processo, pois a atribuição destes ocorre uniformemente, dentro do período estabelecido. Diferentemente, na acumulação por ordem, onde é extremamente crucial a apropriação dos custos indiretos para cada ordem, a fim de apurar o custo da mesma.

⁸ O GECON é um modelo de atuação, que compreende um sistema de informação baseado em gestão por resultados econômicos, que visa mensurar o VEE (Valor Econômico da Empresa) a qualquer momento. Este modelo de gestão permite a simulação, o planejamento e o controle da atuação da entidade com base na evolução do valor adicionado.

Por fim, a terceira diferença está na forma de cálculo do custo unitário, onde no primeiro sistema ocorre por departamento e no segundo é realizado por ordem, no próprio relatório de custos.

3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Entende-se por método de custeio, neste trabalho, a forma utilizada para o acúmulo dos custos de acordo com diferentes unidades de medida, ou seja, como destaca Kraemer (1995, p. 25-26) “os métodos direcionam-se à problemática da facilidade de alocação dos custos - se diretos ou indiretos”.

Há grande variedade de métodos disponíveis para utilização pelas organizações, seja elas de qualquer natureza – Industriais; Comerciais; Serviços - independentemente de objetivarem ou não lucro:

Esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos. ABBAS, GONÇALVES, LEONCINE (2012, p. 146).

Miqueletto (2008) aponta em sua obra que os métodos de custeio têm a finalidade de determinar os gastos intrínsecos do processo de produção, condensando tais gastos de maneira ordenada aos produtos. Assim, os custos podem ser utilizados em objetos bem distintos, como os próprios produtos, além de processos, ordem de produção, departamentos, atividades, etc., cabendo ao gestor a escolha daquele que gerará a melhor informação para suas decisões, de acordo com sua realidade na organização.

A utilização de um método de custeio busca, em resumo do exposto pelo autor, presta a apurar da maneira mais eficiente e eficaz possível o custo do produto ou serviço que a organização realiza, podendo ser em um prisma unitário quanto em um foco geral, identificando o custo de todos os produtos e/ou serviços da organização.

Silva (2011) alerta sobre como a escolha deste método é de extrema importância, pois a contabilização e, conseqüentemente as informações geradas pela Contabilidade de Custos da organização, são realizadas de

acordo com o método escolhido, sendo, em última análise, a sustentação da tomada de decisão realizada pelos gestores.

Os métodos mais abordados na literatura são os de Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio por Atividades, o que não exclui a eficiência e importância dos demais métodos para aquilo que se propõem.

3.2.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Machado (2002) apresenta a perspectiva de que este método possui origem nos princípios contábeis⁹, sendo, por isso, seu uso adotado em larga escala.

Quando o trazem como o básico para realização da avaliação dos estoques, no que tange a contabilidade societária, com fundamentos para levantamento da DRE – Demonstração do Resultado do Exercício - e do Balanço Patrimonial. Afirmam os autores que “no custeio por absorção, todos os custos de produção compõem o custo do bem ou serviço e as despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço”. ABBAS, GONÇALVES, LEONICE (2012, p. 147)

Miqueletto (2008), por sua vez, lembra que este método consiste em um componente de importância crucial para a Contabilidade Financeira e, por consequência, à Gestão Societária, haja vista seu papel de assegurar, entre as demais funções, a congruência do desempenho da organização, ao longo do tempo, da mesma maneira que possibilita comparar estas informações com as de outras organizações, independentemente de serem ou não concorrente.

Machado (2002) alerta que esta forma possui como forma de atribuição dos custos indiretos aos produtos rateios. Essa questão, segundo Wernke (2004) é a principal desvantagem deste método, tendo em vista a falta de objetividade dos critérios adotados que podem causar grande distorção no resultado dos produtos e/ou serviços, podendo muitas vezes punir indevidamente alguns ou beneficiar outros, mascarando suas reais contribuições para a organização.

⁹ Por esta razão, este método atende a legislação fiscal, sendo aceito pelo Fisco para a realização da apuração dos resultados.

Entre as vantagens, Miqueletto (2008) considera exatamente o fato de este método estar de acordo com a legislação e Princípios Contábeis vigentes, o que facilita na hora de atender o Fisco, sem necessidade de dois sistemas de produção de informação adotados paralelamente. Continua o autor, afirmando que a não necessidade de separar os custos de manufatura, tanto nos elementos fixos quanto nos variáveis. Assim, as vantagens estão relacionadas ao menor custo de implementação.

3.2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Esclarece Martins (2003) o método de custeio variável como aquele que destina apenas os custos variáveis aos produtos e/ou serviços, deixando os custos fixos afastados, considerando estes diretamente no resultado do período, como despesa ocorrida. Sendo assim, apenas serão ativados no estoque os custos variáveis.

Abbas, Gonçalves, Leoncine (2012) salienta que este método se afasta completamente do primeiro pelo tratamento dado aos custos fixos, já que, como visto acima, no custeio por absorção os custos indiretos são rateados aos produtos, independentemente se forem fixos ou variáveis.

As informações geradas por este método permitem decidir com maior confiabilidade sobre:

Aceitar ou não uma ordem de serviço ou um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa; comprar ou produzir um determinado componente que faz parte de um produto final da empresa; comprar ou produzir um produto específico; adicionar ou suprimir linhas de produtos e canais de distribuição; repor equipamentos; usar de forma mais lucrativa os recursos escassos da empresa; servir como referencial decisório para a política de fixação de preços; e fabricar ou não um novo produto. MIQUELETTO (2008, p. 41)

Este modelo não atende a legislação tributária e nem os princípios contábeis, tendo seu escopo, como observa Machado (2002), estruturado para atender à administração da empresa, por intermédio de relatórios internos, objetivando evidenciar, principalmente, a margem de contribuição por produto. Continua o autor com a ponderação sobre a controvérsia deste modelo em relação ao primeiro apresentado, pois a interpretação dada aos custos fixos

que cada um propõe é antagônica, já que no custeio por absorção encaram-se os custos fixos como custos do produto, enquanto no custeio variável interpretam-se estes como custos do período. Em resumo, se discute quando os custos fixos irão impactar no resultado da entidade.

As vantagens deste modelo são, segundo Abbas, Gonçalves, Leoncine (2012), em resumo, a facilidade de obtenção de dados do sistema contábil para análise das relações custo/volume/lucro, identificação dos bens e/ou serviços com maior rentabilidade, não ocorrência de rateio e assim livrar-se do risco de critérios equivocados que distorcem o resultado e identificação da quantidade de bens ou serviços de necessária comercialização para cobrir os custos e despesas fixas, entre outros.

Quanto às desvantagens, salienta Miqueletto (2008) a limitação da aplicação das informações do sistema, não indicadas para soluções de longo prazo, o custo financeiro e temporal para a análise correta do que são custos fixos e variáveis em determinados casos e, principalmente, a não aceitação destes dados em demonstrações contábeis de uso externo.

3.2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

Alguns autores consideram-no como um método de implantação complexa e por outros como uma grande chave para resolução dos problemas de uma entidade, o custeio baseado em atividades—Custeio ABC – segundo Abbas, Gonçalves, Leoncine (2012, p. 149) “parte do princípio de que não são os bens ou serviços que consomem recursos, mas, sim, os recursos que são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços.”

Afirma Martins (2003, p. 60), que “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity - Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”, custos estes, continua o autor, que sofrem um aumento contínuo com o avanço da complexidade dos sistemas de produção e tecnológico.

O Custeio por atividades, como explana Machado (2002), busca vincular as atividades da organização com os objetos de custos, por intermédio

de preceitos que estabelecem o quanto é consumido por cada uma daquelas. Tais atividades são os processos que possuem como objetivo a elaboração dos produtos e/ou serviços, mas em sentido amplo, abrangendo todas as ações que amparam esta elaboração.

Miqueletto (2008) complementa a ideia tratando o custeio ABC como um método que se fundamenta em direcionadores para alocar os custos aos produtos, direcionadores estes que levam em conta todas as atividades desenvolvidas na fabricação do produto ou na prestação do serviço, desde a transformação do bem até as vendas, passando pela administração geral.

Aprofundando nesta questão, Martins (2003) explana sobre a metodologia para realização dos cálculos do método de custeio ABC dividindo em quatro etapas. A primeira trata-se, como visto, da identificação das atividades, para uma posterior filtragem, permanecendo aquelas relevantes. O segundo passo é atribuir às atividades os custos propriamente ditos. Esta atribuição deve ser feita tanto de forma direta quanto por rastreamento, esta última em uma relação de causa e efeito. O terceiro passo é identificar e selecionar os direcionadores de custos, de maneira a criar uma melhor relação entre as atividades e os produtos e/ou serviços. Por fim, atribuir os custos das atividades aos produtos.

Seguindo este método de cálculo, verifica-se, como aponta Miqueletto (2008, p.45), que o “custeamento ABC reúne potencial apreciável de evolução, enquanto busca identificar e custear funções, processos, atividades, tarefas e operações”.

As vantagens deste método, continua o autor, são: permitir um custeio mais preciso, pois questões como volume e diversidade, em todas suas nuances, são melhores tratadas neste método; a flexibilidade no que tange aplicabilidade dele; a confiabilidade dos indicadores, principalmente sobre custos diretos no longo prazo, fundamental para o planejamento estratégico da organização; fornecer medidas de grande relevância referente as atividades da empresa, sejam financeiras ou não-financeiras e ajuda identificar e compreender o comportamento dos custos da organização, algo primordial para busca e manutenção da competitividade.

Por outro lado, as desvantagens mais significativas apontadas por Abbas, Gonçalves, Leoncine (2012) são: necessidade de grande desembolso

financeiro e o tempo elevado para apuração minuciosa dos dados necessários para uma implementação eficaz; grande desembolso também para processar, armazenar e apresentar os dados gerados pelo método; dificuldade em fornecer uma visão completa das oportunidades de lucro em toda a organização, focando, em regra, apenas em processos considerados relevantes; dificuldade na adaptação à novas circunstâncias; subjetividade dentro das escolhas, que tornam uma validação dos dados algo muito complexo.

3.2.4 CUSTEIO DIRETO

Custeio direto é um método onde a figura do rateio não existe, em nenhum tipo de hipótese, como destaca Machado (2002). Também destaca o autor que o objeto de custo pode ser variado, de acordo com a necessidade da organização, ou seja, podendo ser os produtos ou serviços propriamente ditos, bem como “lote de produtos, centros de responsabilidade, centros de resultado, sejam quaisquer outros que interessem ao gestor”.

Assim como o custeio variável, a adoção do método de custeio direto obriga aos gestores a realizarem, como versa Miqueletto (2008), uma análise do todo, quando se trata de resultado, bem como o todo das causas deste, divergindo também, portanto, do modelo previsto na legislação, ou seja, o método por absorção, já que este se inicia de valores unitários, algo que muitas vezes destorce a realidade, frisa o autor.

Isso não significa que os dois métodos sejam iguais. Apesar das semelhanças, Reginato, Collato (2005) destacam que os métodos não se confundem, já que a adoção do método de custeio direto pressupõe a possibilidade de vincular custos fixos aos objetos de custeio, desde que estes custos sejam identificáveis e diretamente ligados ao objeto, algo que jamais caberia no método de custeio variável, onde os custos fixos têm tratamento totalmente diferente, como visto anteriormente.

No caso de alocação de custos fixos ao objeto de custeio, teremos uma informação diferente da Margem de Contribuição obtida pelo método de custo variável. Como reforçam Reginato, Collato (2005), se obtém neste caso a chamada Margem Direta. Aos olhos do autor, esta é uma vantagem deste

método em relação ao custeio variável, pois “a margem direta, por seu turno, permite a análise da cobertura dos custos e despesas fixos gerais, pois os fixos próprios estão mensurados no produto, sendo uma ferramenta a mais para fins de gestão”. REGINATO, COLLATO (2005, p. 06)

A vantagem deste método está no fato das informações geradas pela Margem Direta possibilitarem, continuam Reginato, Collato (2005), um melhor controle na comparação do que foi planejado com o que foi realizado, pois esta margem disponibiliza ao gestor uma visão de quanto determinado produto contribui para os custos e despesas fixas que não estão diretamente ligados a um objeto de custeio, isto é, os que são gerais e não vinculáveis a um específico.

Como desvantagem, apontam os autores, encontra-se a “dificuldade da separação dos custos fixos próprios, podendo incorrer em problemas de identificação dos elementos de custeio”. REGINATO, COLLATO (2005, p. 06) Outra questão importante levantada por eles está no fato do lucro do período ser afetado por este método, tendo em vista que os custos fixos considerados próprios serão levados a estoque juntamente com os produtos, o que afeta diretamente a demonstração do resultado deste período e, conseqüentemente, sua análise.

3.2.5 CUSTEIO PLENO

O Custeio Pleno é o método que considera todos os gastos da entidade na hora de apropriar aos produtos e/ou serviços da mesma, ou seja, afirmam Biazebete, Borinelli, Camacho (2010), todos os custos e despesas da entidade, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, serão apropriados aos produtos fabricados.

Isto ocorre porque este método, que também pode ser encontrado na literatura como RKW ou método integral, aumenta o entendimento do que seria custo do produto, considerando da fase de produção até o pós-venda. Sendo assim, destaca Machado (2002, p. 142), “A ideia é de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também as demais despesas da organização, inclusive as financeiras.” Com isso, deve-se

ignorar os limites existentes entre despesas do período e o custo do produto e/ou serviço, muitas vezes obscuros.

Como principal vantagem da adoção do método de custeio pleno pela entidade, apontam Biazebete, Borinelli, Camacho (2010), está exatamente o fato de este englobar todos os gastos incorridos dentro da entidade, sem qualquer ressalva. Com isso, contempla uma ferramenta completa e ao mesmo tempo conservadora, que garante menor risco nas tomadas de decisões. O método de associação dos custos indiretos e também das despesas ocorridas no período, conforme salienta Machado (2002), é similar à utilizada pelo método de custeio por absorção.

Quanto à desvantagem da adoção deste método, segundo Biazebete, Borinelli, Camacho (2010), acolher critérios de rateios dos custos e despesas fixas é um processo criterioso e por vezes complexo, sendo por vezes arbitrados de maneira a não espelhar de maneira ideal a alocação daqueles gastos aos produtos e/ou serviços.

Portanto, como método de geração de informação, possui relevância sob a ótica gerencial, pois fornece o critério mais amplo de alocação de gastos, independentemente da natureza e classificação destes. Evidentemente, tal método não é utilizado pela Contabilidade Financeira, bem como não é aceito pela legislação vigente, tanto no que tange fins societários quanto aos fins tributários.

4 APLICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA DE CUSTOS

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público não diferencia da Contabilidade Aplicada ao Setor Privado em sua essência: fornecer informações relevantes aos seus usuários, por intermédio de suas demonstrações.

A Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública é clara quanto a isso, pois reforça que a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do setor se concatenam com a ideia de demonstrar aos usuários informações capazes de auxiliar na tomada de decisão, bem como na prestação de contas e até na responsabilização de alguém por determinado fato ocorrido de maneira inadequada.

Por usuário das demonstrações, entende-se, todas as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que possuam interesse na “avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja ela uma empresa ou um ente público”. OLIVEIRA, CARVALHO, CORRÊA (2013, p.95),

Estes usuários são divididos em duas categorias: internos e externos. Quanto à primeira, no caso do setor público, pode-se resumir, basicamente, o servidor público que trabalha e, por consequência, recebe seus proventos daquele ente, juntamente com os órgãos de controle interno e os gestores públicos. Em relação à segunda categoria, têm-se como usuários a população em geral, como principal interessada no que ocorre dentro da administração pública, por ser a financiadora, bem como os órgãos de controle externo, com destaque ao Ministério Público e os Tribunais de Contas.

Como apontam Scarpin, Sothe, Kreuzberg (2012), a contabilidade de custos apresenta-se como um instrumento que ajudará tanto os usuários internos quanto os externos a realizarem suas funções, devendo ser empregada pela administração gerencial no momento de realizar suas avaliações e pelos órgãos de controle e sociedade na hora de apurar responsabilidades e a efetividade da prestação de contas – *accountability*.

Nota-se, portanto, que no setor público, concluem os autores, o objetivo de um sistema de custos é o cotejo de eficiência, além de ferramenta para gerir a prestação dos serviços.

4.1 SISTEMA DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

Eficiência é a palavra chave quando se trata de custos como instrumento de gestão. Comando constitucional, previsto no *caput* do art. 37¹⁰, sendo um dos Princípios da Administração Pública, eficiência, como ressalta Silva (2011), é o cerne da avaliação de uma administração pública. Isso significa, continua a autora, avaliar a qualidade dos gastos, pois estes são inescusáveis para ofertar os serviços públicos. Assim, em uma lógica simples, quanto maior o resultado obtido com os recursos existentes, mais eficiente foi à despesa pública e, em última análise o gestor.

Como trabalhado anteriormente e bem resumido por Tres e Silveira (2010) um sistema de custos oferece ao gestor as medidas dos dispêndios financeiros que determinado objeto consumiu. No caso do setor público, quanto à execução de um serviço, a concepção de um produto ou até mesmo a direção de um programa ou projeto.

A relação entre informações de custos e tomada de decisões é algo pacificado na doutrina, independentemente se abordar o setor público ou privado. Tratando de setor público, especificamente, Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010), resumem bem a ideia:

O conhecimento dos custos do governo é de suma importância para a adoção de mudanças nos procedimentos que regem as decisões sobre o uso dos recursos públicos, bem como sobre os métodos aplicados à gestão das políticas e dos programas governamentais, de modo a aumentar o valor dos recursos aplicados pelo governo e ampliar o benefício social da tributação. REZENDE, CUNHA, BEVILACQUA (2010. P. 960).

Nesse sentido, Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) reforçam que, inexoravelmente, um sistema de custos no setor público tem de ser recepcionado e utilizado de maneira crítica e construtiva pelo gestor público, tendo em vista este ser o primeiro usuário que o sistema de custos tem por alvo.

¹⁰ Art. 37*caput*, em sua redação atual: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

Porém, há de se observar que um sistema de custos não é, no caso do setor público, apenas mais uma ferramenta de gestão. Como bem ressaltam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), este sistema, se implementado de maneira bem sucedida, possui a capacidade de transformar a visão dos gestores públicos e, por consequência, o foco da gestão pública, pois teria o poder de afastar a visão estritamente orçamentária, ainda muito predominante e enraizada na cultura pública, dando espaço para um foco maior na eficiência do gasto público.

Quando se fala de eficiência no setor público é importante destacar, como bem fizeram Scarpin, Sothe, Kreuzberg (2012), que as atividades governamentais não possuem modelos que avaliem de maneira satisfatória a rentabilidade e o retorno dos investimentos feitos, diferentemente do setor privado. Sendo assim, os dados apurados em um sistema de custos ganham mais relevância no momento do gestor tomar suas decisões. Sem as informações de custos exatas, há enorme possibilidade de ineficiências passarem despercebidas, podendo gerar um ciclo vicioso e ser detectada apenas na obvia situação.

Por tal razão é que, como alertam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), faz-se necessário incorporar o Sistema de Custos como ferramenta de uso cotidiano de todos os que alimentam os sistemas de suporte gerencial, convencendo-nos de que o sistema foi criado para auxiliá-los no desempenho de suas rotinas, tanto como um instrumento quanto uma formalidade exigida.

O resultado trará, ao bom gestor, novos argumentos para defesa de projetos e as dotações que estes exigem, pois, como complementa Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) a defesa será robusta, pois permitirá apresentar custos comparados, comprovando a eficiência do projeto defendido, apresentando a relação custo-benefício do investimento nas políticas públicas observadas.

A evolução dessa questão é que fará com que o Brasil possa criar condições de evoluir até mesmo no aspecto orçamentário, pois, como destacam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), permite pensar no Orçamento por Competência, uma novidade traquejada apenas por países com ciclos maduros de gestão.

4.2 SISTEMA DE CUSTOS E O ACCOUNTABILITY

A contabilidade aplicada ao setor público também possui a característica de servir como base para a prestação de contas do gestor público para com a sociedade. Sendo assim, explicam Oliveira, Carvalho, Corrêa (2013), ela possui uma responsabilidade social de informar aos cidadãos como os atos e fatos ocorridos pela e na administração estão se desenvolvendo.

Essa questão possui fulcro no já mencionado *caput* do art. 37 da Constituição Federal, onde se encontra a publicidade como um dos Princípios da Administração Pública. Porém, como reforçam Oliveira, Carvalho, Corrêa (2013), uma gestão transparente não é definida pela disponibilização dos dados fiscais, mas sim pela concretização do chamado *accountability*, o qual possibilita um acompanhamento efetivo dos atos da administração e suas consequências na sociedade.

Este termo não possui tradução que demonstre efetivamente o que representa, tendo alguns modos de explicar. Como demonstram Souto e Oliveira (2017), pode-se entender *accountability* como sinônimo de confiabilidade, pois é o reflexo da adequação da evidenciação do desempenho da organização ou entidade.

As questões em torno desse tema são bastante atuais, não podendo ser diferente:

A convergência em torno da noção de *accountability* é compreensível. Sua inspiração encontra bases tanto junto aos defensores da eficiência (e diminuição) do gasto público, como junto aos reformadores comprometidos com a elevação do desempenho do setor público; para ambas as vertentes, o segredo burocrático ou a ausência de informações sobre desempenho não mais são aceitáveis. PACHECO (2004, p. 04).

Sendo assim, a relação entre um Sistema de Custos e o *accountability* é forte e direta, pois, um adequado Sistema de Custos, afirmam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), apresenta para todos os membros da sociedade o dado mais relevante e desejado por eles que é o quanto custa serviços, produtos e atividades realizadas pelos poderes públicos.

Além da sociedade civil como, estas informações são de grande utilidade para os órgãos de controle externo, com destaque especial aos Tribunais de Contas, entidade que auxilia o Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme estipula o art. 71 *caput* da Constituição Federal.

Conforme informam Silva, Martins, Ckagnazaroff (2013), os Tribunais de Contas compõem a administração direta, porém gozam de autonomia em sua administração, algo crucial para desenvolvimento de suas atividades. Dentro das características mais relevantes, pode-se apontar as decisões colegiadas e a capacidade de exercer o poder coercitivo, impondo sanções.

A percepção, porém, quando assunto é fiscalização, é de que, como apontam Maria e Oliveira (2015), o direcionamento da atuação dos órgãos de controle externo ainda consiste na chamada verificação da conformidade, isto é, se os atos e fatos estão de acordo com legislação – *compliance*. Sendo assim, a apreciação dos gastos públicos se mantém muito limitada, o que não ocorre na chamada auditoria operacional, algo que também compete a estes órgãos e que realiza uma verificação bem mais ampla, avaliando a eficiência, eficácia e efetividade das atividades, além da economicidade. Concluem os autores afirmando que um segmento da doutrina relaciona a efetividade reduzida do controle de custos aos controles, tanto interno quanto externos, que não realizam suas atividades de maneira satisfatória.

Não sem razão, os Tribunais de Contas, em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional, iniciaram a alguns anos estudos, como informa matéria publicada no site do TCE-PR, “para a implantação de um sistema de custos que melhore a contabilidade governamental”. A busca destes estudos é a produção de custo comparável, sendo este o maior desafio, tanto no âmbito conceitual quanto no âmbito metodológico.

Com os entes jurisdicionados disponibilizando as informações sobre os custos de suas atividades, abrirá uma nova frente de trabalho na realização do papel de apreciação e fiscalização das contas recebidas. Isso ocorre porque poderão encontrar distorções entre custos de mesma natureza e verificar se esta diferença ocorre por questões administrativas operacionais ou por situações que fogem ao controle do gestor, como as diferenças naturais de custos entre regiões.

4.3 EXEMPLOS INTERNACIONAIS

Como abordado anteriormente, a contabilidade de custos no setor público é um fenômeno mundial, sendo sua origem normativa trabalhada pelo CFC para a publicação das NBCASP as IPSAS, editadas pela IFAC.

Nos países que caminharam para aplicação do regime de competência pelo setor público, em sua maioria, como apontam Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010), o fizeram como parte de um processo de reforma da administração governamental, na busca por maior eficiência. Nesse aspecto, o sistema de custos se tornou figura de extrema importância.

Austrália, a Nova Zelândia e o Reino Unido, indicam Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010), são os pioneiros na adoção desse regime, estendendo-o, inclusive, ao processo orçamentário. Dinamarca e a Suíça, por sua vez, enraizaram a contabilidade com regime de competência para, posteriormente, com mais maturidade e conhecimento do processo, adotar um orçamento com tal regime.

O exemplo da Islândia e dos Estados Unidos da América, conforme Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010) está na avaliação dos riscos fiscais no longo prazo, já que a contabilidade de custos, juntamente com o regime de competência é capaz de gerar informações que permitem isso. Na Islândia, o risco fiscal contido foi o crescimento dos gastos previdenciários. Após a crise de 2008, os Estados Unidos da América também deram maior atenção aos riscos fiscais.

Países como Holanda e Canadá buscaram aperfeiçoar os gastos do Estado, na busca pela eficiência. Ressaltam Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010), que a ênfase nestes Estados foi aperfeiçoar os gastos, gerando informações que subsidiaram a provisão de mais responsabilidades para governos locais, descentralizando os recursos e, em alguns casos, na privatização de determinados serviços.

Quanto à adoção na França, os objetivos principais, mostram Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010, p. 970), foram “qualidade, transparência e confiabilidade das informações sobre as contas públicas”. Sendo assim, a prioridade foi gerar informações confiáveis para os controles fiscalizarem, tanto no âmbito interno quanto no âmbito externo.

Portanto, o Brasil possui vários exemplos no âmbito internacional de como utilizar as informações geradas pelo sistema de custos para atingir resultados concretos de melhoria, tanto no planejamento, execução e fiscalização dos gastos públicos. Sendo assim, algumas questões devem ser levadas em conta ao implantar um sistema de custos.

Destacam Rezende, Cunha, Bevilacqua (2010), questões como o investimento em recursos humanos, por intermédio de capacitação dos servidores que trabalharão com o sistema. Além disso, destacam a necessidade da qualidade, credibilidade e transparência das informações levantadas, além de medir corretamente o desempenho dos programas, identificando, assim, possíveis distorções e, conseqüentemente, as adaptações pertinentes. Por fim, apontam a relevância de manter o controle financeiro em face da execução orçamentária, além de ressaltar a relevância de auditorias independentes para respaldar relatórios e demonstrações com as informações financeiras do ente.

5 IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NOS ENTES FEDERATIVOS

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) explicam como uma análise histórica faz-se necessária para compreender de maneira adequada a importância e relevância da contabilidade no setor público, a qual evoluiu em paralelo à evolução institucional democrática em nosso país. Este ponto ajuda a explicar o motivo desta mudança não ser fruto apenas de uma consciência gerencial, mas sim fruto da soma desta com demandas externas, como a necessidade de acompanhamento das rotinas dos atos praticados pelos administradores públicos.

Como abordado anteriormente, um sistema de custos na área pública tem a capacidade de gerar informações que atende múltiplas frentes. Apontam Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015), objetivos que devem ser perseguidos pelos entes ao elaborar seus sistemas:

a) Justificar os preços cobrados pelo órgão público; b) mensurar a eficiência e economia nas atividades; c) apoiar as decisões em manter as atividades ou terceirizar; d) fornecer informações para financiadores; e) comparação de custos entre entidades diferentes; f) comparação de custos entre diferentes exercícios; g) comparar custos previstos e custos realizados. PARCIANELO, GONÇALVES, SOARES (2015, p. 05)

5.1 IMPLEMENTAÇÃO NO GOVERNO FEDERAL

Apesar das determinações legais, fato mencionado com mais profundidade anteriormente, “a administração pública até 2010 (seja o Executivo, Legislativo ou Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. MACHADO E HOLANDA (2010, p. 793). Os autores destacam a falta de sistema e metodologia adequada como os principais fatores para esta não utilização.

O processo de implantação de um sistema de custos nos entes federativos não ocorre de maneira homogênea, devido a fatores diversos que vão desde a capacitação de pessoal até a estruturação precária dos sistemas que fornecem suporte para que aquele seja aplicado de maneira satisfatória. Como bem ressaltam Parcianelo, Gonçalves, Soares (2015), a União foi o

primeiro ente da federação a desenvolver seu sistema de apuração de custos, bem como foi o primeiro a implantar, de maneira gradual, em seus órgãos este sistema.

Holanda, Lattman-Weltman Guimaraes (2010) destacam a dificuldade do processo de elaboração do Sistema de Custos do Governo Federal, especialmente no que tange uma questão conceitual: a definição dos produtos para as atividades públicas, com características tão distintas da iniciativa privada – ramo onde os modelos teóricos de formação de custos foram desenvolvidos. O trabalho foi realizado com a soma de esforços dos técnicos da STN com a colaboração de doutrinadores da área, que possibilitou a superação destas questões.

A criação deste sistema na esfera Federal com a propriedade de quem participou de maneira ativa. Segundo o autor, o sistema foi desenhado de maneira à aproveitar dos sistemas estruturantes do governo para gerar as informações, principalmente os que fornecem informações financeiras e contábeis. Para isso, o sistema se apóia em quatro objetos de custo: “a) Custo por Órgão Superior, Órgão e Unidade Orçamentária, b) Custo por Programa; c) Custo por Ação (Projeto/Atividade); d) Custo por produto ou serviço.” MARTINS (2011, p. 64)

Há, porém, como alerta Martins (2011), situações em que um objeto de custo seja composto por diversos elementos de custo de programas ou ações estranhas a ele. A solução encontrada foi desvincular os recursos com a classificação funcional-programática de maneira direta, pois esta atua de forma restritiva a evidenciação dos custos.

Quanto aos Centros de Custos, a solução aplicada foi reuni-los nos chamados Grupos de Custos, que se relacionam diretamente com os projetos ou com as ações que busca custear. Com essa disposição, torna-se viável, como explana Martins (2011), a ligação entre execução orçamentária e o planejamento. Essa ligação ocorre por intermédio do fracionamento dos “programas em projetos e ações e estas em grupos de custos que se dividem nos centros de custos como o menor nível de alocação dos recursos”. Criar este modelo de Centro de Custos possibilita, continua o autor, a divisão da Entidade ou até mesmo o departamento em seções de mensuração dos custos, sem que essas fiquem engessadas a estrutura orgânica formal e legal.

Com isso, o controle da eficiência e do desempenho pode ser concentrado no produto ou resultado final.

Quanto ao método de custo, fez-se necessário compreender as limitações do setor público:

Em qualquer entidade existem custos variáveis e custos fixos e, entre estes, existem os comuns a todos os produtos e os específicos de cada produto. Existem custos que poderão ser racionalmente distinguidos, especificados e localizados, e que são controlados pelo encarregado de cada setor. Também existem outros que só podem ser identificados de modo arbitrário, sem critério rígido. Evidentemente os valores desses últimos não devem servir como elemento de controle, pois decisões tomadas baseadas neles conduzirão certamente a conclusões erradas. Martins (2011, p.65)

A conclusão que se chegou foi da necessidade de adotar o Custo Direto como método de custeio, único capaz de manter o raciocínio criado em relação aos elementos e centros de custos. Isso ocorre, como explica Martins (2011), pela premissa dos Centros de Custos serem a fixação da responsabilidade de apuração daqueles valores e, em última *ratio*, conhecer o custo de cada objeto de custo.

Por fim, o autor destaca a relação entre este trabalho e a normatização jurídica, fundamental em um setor atrelado à legalidade formal. Assim, o alerta deixado para os responsáveis pelo Sistema é de sempre buscar “o estabelecimento de justificativas com vistas ao alinhamento entre a eficiência dos indicadores e a regulação jurídica”. MARTINS (2011, p. 61) Por isso, torna-se fundamental a identificação dos objetivos da regulação, em um exercício permanente de hermenêutica.

5.2 IMPACTAÇÃO NOS GOVERNOS ESTADUAIS

Com relação aos estados membros da Federação, a situação levantada por Costa, Raupp, Dias (2017), em estudo recente, aponta um cenário preocupante. Com amostragem de vinte e quatro estados dos vinte e sete que compõe a Federação¹¹, apurou-se que em nenhum há um sistema de custos implantado com capacidade para gerar informações gerenciais. Com

¹¹ Ficaram de fora deste estudo os estados do Maranhão, Piauí e Pará que, conforme informam os autores, não responderam o questionário enviados pelos mesmos.

relação aos estados do Sul, o Paraná destoa dos demais, sendo o único ainda em fase de estudos, enquanto Santa Catarina e Rio Grande do Sul já possuem um sistema implantado, ainda que este não seja capaz de produzir informações de caráter gerencial.

A razão desta situação, segundo o resultado levantado por Costa, Raupp, Dias (2017), é a soma de alguns fatores que se mostraram comuns a todos os estados. O primeiro é a limitação das equipes técnicas, dificuldade relatada pela maioria dos membros da federação. Outro ponto mencionado com frequência está ligado a recursos financeiros, algo agravado nos últimos anos com a crise econômica nacional. A grande rotação existente nos quadros também foi indicada como fator importante para a continuidade do desenvolvimento de um sistema de custos, algo que afeta principalmente os quadros do executivo.

O estado mais avançado no processo é o Rio Grande do Sul, que Ribeiro e Podusko (2014) abordam bem o desenvolvimento. Segundo os autores, a estratégia adotada pelo Estado foi apoiar-se em quatro passos básicos e complementares.

O princípio do gradualismo, primeiro apresentado por Ribeiro e Podusko (2014), preza por um processo gradual, como o próprio nome aponta, no qual se realiza uma seleção com base na relevância do gasto, ponderando a reserva do possível, com o fracionamento em macro fases, que são: alocação de gastos diretos nos componentes estruturais; rateio dos custos de apoio sobre as atividades-fim; cálculo dos custos de produtos e serviços.

Uso Intensivo de Tecnologia da Informação foi o segundo passo utilizado, conforme os autores, para a implantação do sistema. Para isso, dividiu-se o processo em três macros ambiente, sendo um gerador de dados, outro processador destes dados e outro de disponibilização das informações. Com isso, focou-se primeiramente em gerar os dados. Posteriormente, a preocupação seria processar de maneira eficiente estes dados para, no passo final, disponibilizar as informações para os usuários.

O terceiro passo foi a chamada Abordagem por Dimensões de Custos, onde, de maneira parecida com a União, utilizou-se de uma visão transversal e vertical para adotar elementos de custos, centro de custos e método de custeio. As soluções encontradas foram parecidas, utilizando os elementos

estruturais da administração, ou seja, órgãos e unidades orçamentárias, para direcionar os centros de custos por departamento, divisão, seção, setor, etc., e elementos com base na ação (projeto atividade).

Por fim, destacam Ribeiro e Podusko (2014), o estabelecimento de Políticas de Custos, isto é, um tratamento da questão mais ampla do que apenas técnica. Ponto importante foi elevar o projeto para o nível estratégico de governo, o que elevou seu *status*. A questão também passou pela meta de sensibilizar os envolvidos no processo de geração de custos da importância de seus respectivos papéis, bem como se fortaleceu o arcabouço normativo-legal, como exemplo da LO/CAGE – Função Instituição/Competência e IN CAGE Nº5 – EHCC.

Apesar de avançado no processo, o Rio Grande do Sul, como constataram Costa, Raupp, Dias (2017), ainda está com seu sistema em construção, apesar de este já fornecer informações de caráter gerencial, estas são poucas e precisam de aperfeiçoamento.

Dentro de uma escala percentual, no entanto, a constatação de Costa, Raupp, Dias (2017) sobre a situação de mais da metade dos Estados membros da Federação brasileira, onde mais da metade ainda não possui nenhum tipo de sistema de informação de custos implantado, reforça a ideia de que o caminho não será homogêneo e nada homogêneo será o caminho. Como concluem os autores, há grande probabilidade de fatores diversos daqueles levantados na pesquisa estejam atrapalhando o desenvolvimento do projeto, tendo em vista que se trata de “uma nova e complexa ferramenta de informações gerenciais que precisa da integração e compartilhamento de dados com outros sistemas.”

5.3 IMPLANTAÇÃO NOS GOVERNOS MUNICIPAIS

Segundo último levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, divulgado no ano de 2017, o Brasil possui 5.570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios. Os dados demonstram que, no ano levantado, 56,50% da população do país viviam em apenas 5,60% dos municípios – 310. Estes são os municípios com mais de cem mil habitantes.

Este dado deixa claro que a grande e esmagadora maioria dos municípios do Brasil são pequenos, ou seja, possuem menos de cem mil habitantes.

Estes dados são relevantes, pois demonstram o quão complexo é a implantação das NBCASP em um universo tão grande e tão heterogêneo como este nível da federação. Para demonstrar o nível de dificuldade, basta apontar o dado levantado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM, no ano de 2017, em pesquisa realizada com 4.046 (quatro mil e quarenta e seis) dos municípios brasileiros, 508 (quinhentos e oito) ainda estão realizando a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP. A justificativa dos municípios está relacionada com a falta de corpo técnico qualificado e “a ausência de informações contábeis patrimoniais para efetuar os registros na contabilidade.”

Esse dado demonstra o quão longo será o caminho para que todos os entes federados possam gerar e trabalhar com sistema de custos, tendo em vista que nem o Plano de Contas, espinha dorsal de qualquer sistema contábil, está implantado em todos os membros da federação. A questão de falta de pessoal e informações está diretamente ligada à viabilidade dos municípios, algo que afeta principalmente os municípios menores onde, em regra, os recursos são insuficientes para sua manutenção.

Em estudo realizado por Fernandes, Beal, Pepicelli Junior, Silva (2017), membros do corpo técnico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, constatou que municípios com menos de 5.000 (cinco mil) habitantes têm grandes possibilidades de não conseguir executar suas responsabilidades.

Isso significa, resumidamente, que estes municípios são inviáveis financeiramente. O estudo aponta que 96 (noventa e seis) municípios dos 1.300 (mil e trezentos) existentes no Brasil com esta população estão no Paraná. Sendo assim, a opção de fusão entre municípios aparece como uma saída para equalizar a relação entre existência e autonomia do ente e sua viabilidade. Neste cenário, não é de se espantar que um sistema de custos eficiente esteja longe do foco da maioria dos municípios, pois nem o básico encontra-se fundamento para que possam dar o passo seguinte.

No caso paranaense, como apurou Lovato (2015), no universo dos municípios com maiores arrecadações – acima de R\$ 100.000.000,00 (cem

milhões de reais) no exercício de 2014, apenas 10% possuíam um sistema de custos implantado ou em fase final de implantação. Na outra ponta da tabela, onde não há nenhum desenvolvimento nesse sentido, estão 40% destes municípios. As razões são as mesmas expostas pelos estados na pesquisa mencionada anteriormente, com 64% destes municípios alegando problemas em seu corpo técnico como razão para não elaboração de um sistema de custos.

Outro dado apurado por Lovato (2015) e merece atenção é o fato de 41% dos municípios afirmarem que a implantação do sistema de custos será apenas para cumprimento da legislação, rechaçando o uso gerencial das informações provenientes deste sistema, mesmo tendo conhecimento dos potenciais que tais informações possuem.

Dados parecidos apresentam Drehmer, Raupp, Tezza. (2016) em estudo realizado junto a prefeituras do estado de Santa Catarina. Dentro do rol de pesquisa, apenas 4,76% responderam que já haviam concluído a implantação de um sistema de custos, enquanto outros 4,76% responderam estar em estágio avançado de implantação. Os motivos fazem coro aos apresentados anteriormente, sendo a quantidade e capacitação da equipe técnica como principal razão para este cenário.

Portanto, verifica-se que o pior cenário está nesse nível da federação. Enquanto a União já apresenta um SICSP desenvolvido e operando, os estados da federação estão caminhando a passos lentos, enquanto muitos municípios ainda não começaram essa caminhada. Após dez anos das primeiras NBCASPs e sete anos após na NBC T 16.11, pode-se concluir que a maioria dos entes não estão aptos a gerar as informações de custos, deixando ainda este rastro de obscuridade na destinação dos recursos públicos.

6 METODOLOGIA

O emprego de métodos a fim de atingir objetivos é uma forma eficiente de resumir o que significa metodologia. Porém, não se deve confundir método com objetivos, pois há diferença entre os dois vocábulos, como esclarecem Martins e Theóphilo (2007), o entendimento de objetivo na metodologia é o de refinar os critérios e as práticas empregadas na pesquisa, enquanto o método representa a trajetória utilizada para alcançar o objetivo almejado.

Para a elaboração da fundamentação teórica, aplicou-se pesquisa bibliográfica que, como afirma Gil (1999), se desenvolve por intermédio de material desenvolvido anteriormente, principalmente na utilização de artigos científicos e livros. Sendo assim, fez-se necessário, a análise sobre o tema por meio de artigos científicos e não científicos, que o abordam pelo prisma legal, social e histórico o tema em questão. Aliado a isso, o presente estudo utiliza-se de dados retirados da NBCASP, em especial a NBC T 16.11, que regula diretamente as questões estudadas.

A pesquisa em questão é caracterizada pela forma qualitativa, adotando a entrevista para obtenção de dados relevantes a cerca do tema proposto. Neste caso, alerta Bicudo (2006), se faz necessário planejar previamente os pontos chaves, como quem participará da entrevista, tanto do lado do entrevistador como do entrevistado, resguardando sempre o componente ético.

Conforme aponta Manzini (2004), existem as entrevistas estruturadas, na qual as perguntas são fechadas, não havendo elasticidade nas respostas, como uma espécie de formulário a ser preenchido pelo entrevistado, as entrevistas semi-estruturada, composta por questões abertas, porém dentro de um roteiro estabelecido pelo entrevistador. Por fim, há as entrevistas não-estruturadas, com total maleabilidade na elaboração das perguntas e nas respostas apresentadas. No presente trabalho será adotada a segunda opção.

7 ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa apresentada possui o objetivo de captar a percepção do diretor do departamento de contabilidade do Município de Curitiba a respeito da implantação do sistema de custos no setor público, em especial no Município em questão, tanto sobre a importância quanto sobre as dificuldades desta implantação.

7.1 DADOS GERAIS DO MUNICÍPIO DE CURITIBA

Fundada em 29 de Março de 1693 pelo capitão-povoador Matheus Martins Leme como Vila de Nossa Senhora da Luz dos Pinhais, Curitiba ganhou este nome em 1721 com a visita do ouvidor Raphael Pires Pardino. Com a emancipação do Paraná em 1853, Curitiba se torna capital do estado recém criado. IBGE (2017)

Tendo como população básica índios, mamelucos, portugueses e espanhóis até a emancipação paranaense, passou a receber intensa imigração de pessoas oriundas da Europa, potencializada pelo governo, que buscava uma maior colonização na segunda metade do século XIX. IBGE (2017)

Hoje Curitiba é um importante município brasileiro, com população estimada pelo IBGE, para 2017, de 1.908.359 (um milhão, novecentos e oito mil, trezentas e cinquenta e nove pessoas), sendo a maior cidade do estado do Paraná e oitava maior cidade do Brasil.

Os números do município traduzem essa importância nacional, com Receita, conforme publicado em seu Portal de transparência, de R\$ 8.320.476.053,60 (oito bilhões, trezentos e vinte milhões, quatrocentos e setenta e seis mil, cinquenta e três reais e sessenta centavos) no exercício de 2017. Valor este que faz frente às despesas, porém sem muita margem para investimentos, ainda mais com o quadro de frustração de Receitas de Capital apresentado, com apenas 18,36% do previsto no Orçamento sendo concretizado ao longo do exercício.

Com relação às despesas correntes, o município apresenta equilíbrio, com um quadro de pessoal de 29.803 (vinte e nove mil, oitocentos e três

servidores)¹², que representam, em termos financeiros, 46,51% da Receita Corrente Líquida, valor dentro do permitido legalmente. Os índices constitucionais de aplicação de recursos em saúde e educação também são respeitados, com 22,01% e 27,83%, respectivamente.

7.2 DADOS GERAIS DO ENTREVISTADO

Graduação em Ciências Contábeis pela FAE no ano de 1998, com especialização em Contabilidade e Finanças obtida na UFPR em 2003, MBA em gerenciamento da Administração Pública Municipal pela FAEC no ano de 2007, MBA em Gestão Pública realizada na OPET em 2008 e MBA em Legalidade e Formalidade na área Governamental pela ISULPAR em 2012, Claudinei Nogueira exerce a função de Diretor do Departamento de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Curitiba desde 2017, porém sua carreira no setor público inicia-se a mais de vinte e cinco anos.

Ao ingressar no Núcleo de Preparação de Oficiais da Reserva – NPOR no 5º Batalhão Logístico/Exército Brasileiro, no curso de preparação, optou pelo Serviço de Intendência que é o responsável pela administração das organizações militares. Após a conclusão do curso, em 1994, retornou como oficial temporário para desempenhar atividades na Cia. Comando da 5ª Região Militar o qual exerceu o cargo de almoxarife, controladoria, presidente da comissão de licitações e suporte documental (controle interno), trabalhando diretamente com a despesa pública, desde sua contratação até a prestação de contas. Em 2002 ingressou como contador na Prefeitura Municipal de Curitiba e desde então trabalha no Departamento de Contabilidade, exercendo alguns cargos de chefia, como a gerência do setor até chegar ao posto de diretor.

7.3 ENTREVISTA

Ao ser questionado sobre como enxergava a mudança de paradigma que ocorreu com a publicação das NBCASP, em especial a separação da contabilidade patrimonial da orçamentária, o entrevistado declarou observar

¹² Número referente ao quadro de maio/2018, conforme portal de transparência. Dentro deste universo, 73 são contadores de carreira.

este fato “como um importante marco para o fortalecimento da contabilidade pública”. Um marco, conclui, principalmente por retirar da Contabilidade Pública o foco exclusivo para questões orçamentárias e financeiras.

Destacou ainda o resgate da essência da Contabilidade, ou seja, o foco no patrimônio, mas pondera o fato de “que este processo não se realiza em um curto espaço de tempo uma vez que depende da mudança de paradigmas até então existentes na administração pública”.

Tratando especificamente do Sistema de Custos, o entrevistado foi indagado sobre Como anda o processo de implantação no município de Curitiba, o qual respondeu:

Atualmente estamos trabalhando para o atendimento da portaria STN nº 548/15 que trata do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, que por se tratar de questões relacionadas a sistema corporativos na área de TI, estão sendo priorizadas as alterações para cumprimento dos prazos elencados pela STN. Paralelamente estão sendo discutido pela Secretaria de Informação e Tecnologia melhorias em todos os sistemas corporativos utilizados pelo município através de recursos junto ao BNDES o qual estará contemplado o sistema de custos.

Dentro deste cenário, a questão levantada abordou o próximo passo a ser adotado pelo município em direção a implantação de um Sistema de Custos, incluindo a questão de um modelo piloto em algum ente da administração direta ou indireta. Sua resposta iniciou abordando a etapa de levantamento das funcionalidades desejadas pelo município no desenvolvimento do sistema de custos, sendo em seqüência “disponibilizado ao mercado para ver o interesse das empresas que trabalham na área de TI para este desenvolvimento”. A expectativa de um novo sistema informatizado para o ente afasta a questão de um projeto piloto.

Quanto às informações um sistema de custos proporciona para tomada de decisões estratégicas, surge a questão do quão impactante este sistema pode ser para o município, onde o entrevistado afirma que certamente irá “ajudar na tomada de decisão de forma mais clara e assertiva”, mas salienta o fato de estas informações já existirem, de certa maneira, dentro dos relatórios gerenciais fornecidos pela contabilidade, orçamento, entre outros. Sendo assim, o sistema de custos tornará mais fácil observar os dados levantados, com um levantamento detalhado das diversas informações relacionadas.

Sobre um panorama mais amplo, onde a implantação de um Sistema de Custos no setor público ainda é uma realidade distante da grande maioria dos entes da federação, o entrevistado foi questionado sobre qual a sua percepção este problema, se isso ocorre pela complexidade de implantação de um sistema de custos ou pela ausência de fiscalização e cobrança dos usuários das informações.

A resposta coloca estes fatores somados, juntamente com o fato de um Sistema de Custos demanda “investimento inicial no setor de TI e que pela falta de recursos dos governos não é uma prioridade”. Reforça neste amalgama a cultura existente anteriormente, focada apenas nos aspectos orçamentários, como um fator importante para que este sistema fosse colocado em segundo plano pelo setor público. Conclui afirmando que este último é o fator mais complexo de se alterar, mas que com a implantação inicial dos procedimentos patrimoniais estipulados na agenda PIPCP, o próximo passo será em direção ao desenvolvimento de um sistema de custos.

Com isso, a questão seguinte abordou quais os principais fatores determinantes para a não implantação de um sistema de custos no município de Curitiba até a presente data, onde o entrevistado voltou a reforçar o aspecto tecnológico:

O principal fator atualmente é a definição tecnológica a ser seguida. Assim que definir este horizonte, estabeleceremos um cronograma para as próximas etapas. Se contratado um sistema novo será mais rápido caso contrário somente após os procedimentos patrimoniais já definidos pela STN.

Sobre os usuários externos da contabilidade do município, a questão posta foi no tocante a existência de cobranças das informações de custos, o qual respondeu não ter este tipo de cobrança específica e que informações relacionadas aos custos “são supridas pelos controles existentes em outros sistemas”.

Por fim, o caso da União, como primeiro ente federativo a implantar um sistema de custos, foi colocado em pauta, para entender como, na visão do entrevistado, o modelo adotado pela União pode ajudar na implantação de um sistema na prefeitura de Curitiba.

O compartilhamento de informações e conhecimentos adquiridos pela União neste processo possui grande valia para os demais entes, segundo o entrevistado. Continua dizendo que “Nos seminários realizados pela STN já são apresentados os trabalhos de diversos órgãos da união como referência na implantação do sistema de custos” e estas informações são levadas em conta no momento de traçar uma estratégia para o desenvolvimento dos sistemas nos demais entes.

Apesar de destacar as diferenças existentes entre União e Municípios, o que diminui sensivelmente a adoção de um processo de adoção do mesmo sistema existente na esfera federal, concluiu afirmando que “temos alguns órgãos existentes em Curitiba o qual pretendemos visitar para compartilhamento de informações.”

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nota-se que uma mudança tão grande como a que ocorreu na Contabilidade Aplicada ao Setor Público leva certo tempo para ser absorvida e otimizada, em especial neste setor que possui especificidades que torna mais lenta e burocrática qualquer alteração do *status quo*.

Sendo muito mais desenvolvida ao longo dos anos para atender a iniciativa privada, a Contabilidade de Custos, possui uma teoria muito rica para este, o que impõe uma adaptação, pelo menos neste primeiro momento, destas teorias para o setor público. Não é o processo ideal, mas o desenvolvimento de um sistema de custos específico para o setor público, abrangendo todas as suas especificidades, só ocorrerá quando estiverem sedimentados os conceitos de custos no setor. Sendo assim, em um horizonte de médio prazo, o sistema de acumulação de custos e sistema de custeio devem permanecer como adaptações das aplicadas no setor privado.

As informações obtidas de um sistema eficiente de custos possuem grande relevância para todos os usuários das informações contábeis, ficando evidente que são uma ótima ferramenta de gestão e, ao mesmo tempo, uma valiosa informação de *accountability*, tanto para os cidadãos quanto para os Tribunais de Contas. Os exemplos internacionais, de países onde a cultura de controle mais efetivo dos gastos públicos já foi absorvida, mostram que os resultados são relevantes.

Tratando especificamente de Contabilidade de Custos, apesar de a legislação pátria prever sua existência desde 1964, somente com o advento deste novo paradigma, em especial a NBC T 16.11, os holofotes se voltaram com maior intensidade para esta questão. Neste sentido, a União deu o primeiro passo, sendo o primeiro ente da Federação a implantar um sistema de custos capaz de gerar informações gerenciais, porém ao descer os níveis da Federação, nota-se uma realidade distante da ideal.

Observa-se que os estados que compõe a federação estão longe de implantar um sistema de custos, tendo o Rio Grande do Sul como grande expoente, mas que ainda assim não é capaz de gerar as informações de maneira a atender os usuários satisfatoriamente. No âmbito municipal a situação é ainda mais complicada e, no universo de mais de cinco mil

municípios no Brasil, a contabilidade de custos é algo distante para a grande maioria. Tanto no nível estadual quando no nível federal, os problemas apresentados são os mesmos: necessidade de treinamento do pessoal e de um sistema informatizado apto a suportar os procedimentos exigidos.

O Município de Curitiba, capital paranaense, maior município e maior arrecadação do estado não foge a regra. Como apurado, não há um sistema de custos no município e isto ocorre, pois a transição do foco orçamentário para o foco patrimonial está ocorrendo dentro de um cronograma mais conservador. O sistema de custos, entretanto, não está abandonado no município e, conforme o Diretor do Setor de Contabilidade, o entrave maior é a indefinição do sistema informatizado no município. O quadro de contadores conta com um número razoável que atende as necessidades do setor, tanto que não foi mencionado como fator de entrave de aplicação do sistema.

O que fica claro é que ainda há um longo caminho a se percorrer, pois o estágio atual é de consolidação da espinha dorsal da Contabilidade Patrimonial, ou seja, o reconhecimento por competência dos fatos contábeis relacionados aos entes públicos. O papel dos profissionais ligados à contabilidade no setor público é crucial, buscando a discussão entre os pares sobre o tema, bem como o papel dos Tribunais de Contas, órgão com capacidade de apontar a necessidade de sistemas de custos em seus jurisdicionados e, em última *ratio*, a própria sociedade, se conscientizando da importância do tema.

Portanto, os usuários ainda ficarão com esta lacuna de informação por algum tempo, porém será inevitável a implantação deste sistema em um médio prazo, pois a situação fiscal do país é delicada, o nível de tributação está em seu limite e não haverá saída a não ser revisar os gastos públicos. Neste cenário, as informações de custos serão cruciais para identificar quais programas governamentais estão produzindo resultados proporcionais aos seus custos e quais não estão, inclusive com a possibilidade de comparação com outro ente do mesmo nível, no caso dos estados e municípios, que possuem programas parecidos, para termos de fato indicadores precisos de desempenho e aperfeiçoar a alocação dos recursos públicos, sempre tão escassos.

9 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

_____. **Curitiba**. Portal de Transparência. Disponível em <http://multimedia.curitiba.pr.gov.br/contaspublicas/2017/06/An1_BO_6B17.pdf> Acesso em 21 abr. 2018

_____. **Curitiba**. Portal de Transparência. Disponível em <http://multimedia.transparencia.curitiba.pr.gov.br/funcionarios/relacao_cargos_efetivos_prenchidos0105.pdf> Acesso em 21 abr. 2018

_____. **GECON Gestão Econômica**. Apresentação. Disponível em: <<http://www.gecon.com.br/Pres.html>>. Acesso 14 fev 2018.

_____. **IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios para 2017**. Disponível em <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/16131-ibge-divulga-as-estimativas-populacionais-dos-municipios-para-2017.html>> Acesso em 02 abr. 2018

_____. **IBGE**. Disponível em <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/curitiba/panorama>> Acesso em 02 abr. 2018

_____. **IBGE**. Disponível em <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pr/curitiba/historico>> Acesso em 02 abr. 2018

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCs T 16.1 a 16.11**. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf> Acesso em: 17 mar. 2018

_____. **TCEs do Sul elaboram projeto para melhorar contabilidade de custos no setor público.** 19.05.2013 Disponível em <<http://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tces-do-sul-elaboram-projeto-para-melhorar-contabilidade-de-custos-no-setor-publico/1887/N>> Acesso em 02 fev. 2018

ABBAS, Katia. GONÇALVES, Marguit Neumann. LEONCINE, Maury. **Os Métodos de Custeio: Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade nos Diversos Tipos de Organizações Apresentadas pela Literatura.** Contexto, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487/pdf>>. Acesso em: 21mar. 2018

AMARAL, Guilherme Fernandes. LIMA, Diana Vaz de. **Revista Ambiente Contábil.** Natal Vol. 5, Ed. 2, (Jul/Dec 2013): 173-189.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** 2a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BIAZEBETE, Célia Martelli. BORINELLI, Márcio Luiz. CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Análise da Aplicação do Custeio Alvo e do Custeio Pleno em Indústria de Confecções:** um estudo de caso. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 3, no. 5, 2009, pp. 44–61

BICUDO, Francisco. **A Entrevista-Testemunho:** quando o diálogo é possível. Revista Caros Amigos. Disponível em:<<http://observatorio.ultimosegundo.ig.com.br/artigos.asp?cod=333DACOO>> .Acesso em 19 de abr. 2018

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em. 21 jan. 2018

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101** – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm> Acesso em. 21 jan. 2018

BRASIL. **Lei 4320/64, de 17 de março de 1964** – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm> Acesso em. 17 dez. 2017

BRASIL. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967** - Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm> Acesso em 14 jan. 2018

COLAUTO, Romualdo Douglas. **Contabilidade e Análise de Custos:**Custeamento por Processo. Disponível em: <http://www.contabeis.ufpr.br/?page_id=34&phpMyAdmin=5c47160a6ft19f3ae3d>. Acesso em: 16 nov. 2017

COSTA, Bianca dos Santos. RAUPP, Fabiano Maury. DIAS, Julio da Silva. **Sistema de custos no setor público:** Um estudo nos Estados brasileiros face à realidade de implantação. Disponível em:<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4327/4327>>Acesso em: 21 mar. 2018

DREHMER, Amanda Finck. RAUPP, Fabiano Maury. TEZZA, Rafael. **Implantação do Sistema de Informação de Custos em Prefeituras Catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138>> Acesso em: 19 abr. 2018

FERNANDES, André Luiz. BEAL, Denilson Aldino. PEPICELLI JUNIOR, Julio Jose. SILVA, Luciene Fernandes. **Estudo de Viabilidade Municipal.** Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2017/1/pdf/00308470.pdf>> Acesso em 17 nov. 2017

GAMA, Janyluce Rezende. DUQUE, Claudio Gottschang. ALMEIDA, José Elias Feres de. **Convergência Brasileira aos Padrões Internacionais de Contabilidade Pública vis-à-vis as Estratégias top-down e bottom-up.** Rev. Adm. Pública. Rio de Janeiro 48 (1), (Jan/fev 2014): 183-206.

GARRISON. Ray H. NOREEN. Eric. BREWER. Peter C. **Contabilidade Gerencial.** 14ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4a- ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, Victor Branco de. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARÃES, Fabrícia. **SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL – UMA POLÍTICA DE ESTADO.** Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 27 ago. 2017.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** 2ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KRAEMER, Tânia Henke. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. 1995. 136f. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1995.

LEONE, George. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de. SANTANA, Cláudio Moreira. GUEDES, Marianne Antunes. **As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: Uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1>. Acesso em: 26 set. 2017.

LOVATO, Ederson Luiz. **Sistema de Informações de Custos no Setor Público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal**. 2015. 138f. Dissertação (mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública – Curitiba: UTFPR, 2015. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1155/1/CT_PPGPGP_M_Lovato%2c%20Ederson%20Luiz_2015.pdf> Acesso em 19 abr. 2018

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes Para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 221f. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson. HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>> Acesso em: 24 mar. 2018.

MANZINI, Eduardo José. **Entrevista: definição e classificação.** Marília: Unesp, 2004. 4. Disponível em: <https://www.marilia.unesp.br/Home/Instituicao/Docentes/EduardoManzini/Manzini_2004_entrevista_semi-estruturada.pdf> Acesso em 20 de abr. 2018

MARIA. Calistro José de. OLIVEIRA, José Américo Leal. **Custos no Setor Público: Aplicação da Contabilidade de Custos nos Serviços Públicos de Saúde Municipais.** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3956/3957>>. Acesso em 03 abr. 2018

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 7. ed. São Paulo: Atlas. 2009

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Lino. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Diretrizes-Elab-Indic-Custos_LinoMartins_VF.pdf/9ddfe66d-2027-4858-8112-6983729050db> Acesso em: 24 mar. 2018

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação do Preço de Venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e região metropolitana 2008.** 103f. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira. PEREIRA, Maria Clara Estevam. SANTOS, Welinton Vitor dos. HOLANDA, Victor Branco de. **O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL DO BRASIL.** Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 27ago. 2017.

NAZARENO. Ricardo Renovato. RENTES. Antonio Freitas. SILVA. Alessandro Lucas da. **Implantado Técnicas e Conceitos da Produção Enxuta Integradas à Dimensão de Análise de Custos.** Implantado técnicas e conceitos da produção enxuta integradas à dimensão de análise de custos. **Anais.** Salvador: FTC, 2001. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR10_0846.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2017.

NASCIMENTO, José Orcélio do. SANTOS, Solange Maria da Silva. ZITTEI. Marcus Vinicius Moreira. ARNOSTI, José Carlos Melchior. **Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro.** Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf> Acesso em: 18 mar. 2018

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. CARVALHO, Hilda Alberton. CORRÊA, Dayanne Parreti. **Governança Pública e Governabilidade: Accountability e Disclosure** possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado. Disponível em: <<http://repec.org.br/index.php/repec/article/view/256>> Acesso em 06 de abr. 2018

PACHECO, Regina Silvia. **Contratualização de resultados no setor público:** a experiência brasileira eo debate internacional. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/35107902/RPacheco_CLAD2004_CLAD.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1526250331&Signature=kJhoBavFSmjS5vY4ajgLjUCA0v0%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DContratualizacao_de_Resultados_no_Setor.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2018.

PARCIANELO, Eliandra. GONÇALVES, Hugo De Souza. SOARES, Cristiano Sausen. **A contabilidade de custos no setor público:** a realidade das prefeituras da região central do RS. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/25_15.pdf> Acesso em: 18 mar. 2018

REGINATO, Luciane. COLLATO, Dalila Cisco. **Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos:** Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2127/2127>>. Acesso em: 16mar. 2018

REZENDE, Fernando. CUNHA, Armando. BEVILACQUA, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público:** lições da experiência internacional. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955/5522>> Acesso em: 26 fev. 2018

RIBEIRO, Luiz Cesar de Souza. PODUSKO, Abel Craici. **PROJETO CUSTOS-RS:** Sistema de Custos do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://conaci.org.br/?s=sistema+custos-rs>> Acesso em: 07 dez. 2017

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no Setor Público:** Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos. 2011. 66f. Monografia – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011

SILVA, Flávia de Araújo e. MARTINS, Túlio César Pereira Machado. CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. **Redes organizacionais no contexto da governança pública:** a experiência dos Tribunais de Contas do Brasil com o grupo de planejamento organizacional. Revista do Serviço Público Brasília 64 (2): 249-271 abr/jun 2013. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1794/1/123-400-1-PB.pdf>> Acesso em: 11fev. 2018.

SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos. OLIVEIRA, Rezilda Rodrigues. **INOVAÇÃO SOCIAL NO SETOR PÚBLICO E INSTITUIÇÕES DE ACCOUNTABILITY:** um estudo da Controladoria-Geral do estado de Pernambuco. Ci. & Tróp. Recife, v. 42, n. 1, p. 189-215, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/view/1659/1398>>. Acesso em: 31 out. 2017.

TRES, Tagiani Gracieli Fiorentin. SILVEIRA, Rosvita Marlise Eberhardt da. **Sistema de Custos no Serviço Público:** Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>. Acesso em: 27ago. 2017.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. MORAIS, Leandro Moraes de. PLATT NETO, Orion Augusto. **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência:** Implicações e Perspectivas. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951/8028>>. Acesso em: 29 set. 2017

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** uma abordagem prática. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004

10 APÊNDICE

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU*
ESPECIALIZAÇÃO**

Área de concentração: Contabilidade e Finança

**PESQUISA: SISTEMA DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO DOS
GESTORES PÚBLICOS E PARA O ACCOUNTABILITY: Verificação do
Estágio de desenvolvimento no Município de Curitiba**

INSTRUMENTO DE PESQUISA

Este é um instrumento de pesquisa composto pelas questões abaixo, as quais fazem parte do trabalho de especialização em Contabilidade em Finanças, intitulada “Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: A importância da implantação de um sistema de custos para a tomada de decisão dos gestores públicos e para o *accountability*” do Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Certo de sua colaboração em respondê-las, agradeço a sua participação.

Edson Augusto Caffé Araujo

**Aluno da Especialização em Contabilidade e Finanças
E-mail – edsoncaffe@gmail.com**

ENTREVISTA REALIZADA

1) Qual a formação acadêmica do senhor?

Graduação em Ciências Contábeis – FAE - 1998;
Pós-graduação em Contabilidade e Finanças – UFPR – 2003;
MBA em gerenciamento da Administração Pública Municipal – FAEC – 2007;
MBA em Gestão Pública – OPET – 2008;
MBA em Legalidade e Formalidade na área Governamental – ISULPAR – 2012.

2) Há quanto tempo exerce a contabilidade no setor público? Todos esses anos foram na prefeitura de Curitiba ou exerceu em outras entidades?

No setor público trabalho a mais de 25 anos, desde quando ingressei no Núcleo de Preparação de Oficiais da Reserva – NPOR no 5º Batalhão Logístico/Exército Brasileiro. No curso de preparação optei pelo Serviço de Intendência que é o responsável pela administração das organizações militares. Após a conclusão do curso em 1994, retornei como oficial temporário para desempenhar minhas atividades na Cia. Comando da 5ª Região Militar o qual exerci o cargo de almoxarife, controladoria, presidente da comissão de licitações e suporte documental (controle interno), trabalhando diretamente com a despesa pública, desde sua contratação até a prestação de contas.

Em 2002 ingressei como contador na Prefeitura Municipal de Curitiba e desde então trabalho no Departamento de Contabilidade.

3) Como você enxerga a mudança de paradigma que ocorreu com a publicação das NBCASP, em especial a separação da contabilidade patrimonial da orçamentária, algo que se confundia até então?

Enxergo a mudança como um importante marco para o fortalecimento da contabilidade pública. Se olharmos para um passado recente o foco da contabilidade pública estava relacionado somente às questões orçamentárias e financeiras, com as NBCASP resgatou-se o foco no patrimônio público, sendo este o objetivo fundamental da Contabilidade. Sabemos que este processo não se realiza em um curto espaço de tempo uma vez que depende da mudança de paradigmas até então existentes na administração pública.

4) A NBCASP estabelece a divisão nos subsistemas: patrimonial, orçamentário, compensação e custos. A obrigatoriedade de um sistema de custos, no entanto, saiu do calendário STN e não será prioridade nos próximos cinco anos. Como anda o processo de implantação no município de Curitiba?

Atualmente estamos trabalhando para o atendimento da portaria STN nº 548/15 que trata do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, que por se tratar de questões relacionadas a sistema cooperativos na área de TI, estão sendo priorizadas as alterações para cumprimento dos prazos elencados pela STN. Paralelamente estão sendo discutidos pela Secretaria de Informação e Tecnologia melhorias em todos os sistemas cooperativos utilizados pelo município através de recursos junto ao BNDES o qual estará contemplado o sistema de custos.

5) Qual o próximo passo a ser adotado pelo município em direção a implantação de um Sistema de Custos? Há a perspectiva de se implantar um modelo piloto em algum ente da administração direta ou indireta?

Estamos elaborando um levantamento das funcionalidades que o município deseja para o desenvolvimento do sistema de custos, após esta etapa será disponibilizado ao mercado para ver o interesse das empresas que trabalham na área de TI para este desenvolvimento, sendo ao final realizado um processo licitatório para definir o prestador de serviço do sistema. Como há expectativa de um novo sistema não temos previsão de implantar um processo piloto no decorrer deste ano até que ocorra esta definição.

6) O município de Curitiba consegue, por intermédio da contabilidade, gerar informações gerenciais. Quanto afetará no município as informações que um sistema de custos proporciona, em tua visão, na tomada de decisões estratégicas?

Acredito que as informações para o desenvolvimento do sistema de custos existam de alguma forma nos diversos sistemas corporativos existentes no município, uma vez que as informações gerenciais são geradas, sejam pela contabilidade, orçamento ou outro sistema existente. Na implantação do sistema de custos será necessário um levantamento detalhado destas diversas informações, provavelmente será necessário ajustes nos sistemas existentes e principalmente um trabalho de vinculação entre eles de forma a garantir que o fluxo de informações sejam disponibilizado a todos os envolvidos no processo e assim ajudar na tomada de decisão de forma mais clara e assertiva.

7) Sabe-se que a implantação de um Sistema de Custos no setor público ainda é uma realidade distante da grande maioria dos entes da federação. Com tua experiência e conhecimento do setor, isso ocorre pela complexidade de implantação de um sistema de custos ou pela ausência de fiscalização e cobrança dos usuários das informações?

Acredito que é uma junção de vários fatores, agregaria a complexidade do tema e a ausência de fiscalização o fato que a implementação demanda um investimento inicial no setor de TI e que pela falta de recursos dos governos não é uma prioridade. Além destes fatores temos a cultura utilizada pela

contabilidade pública de só acompanhar o orçamento público, deixando outros aspectos relacionados ao patrimônio das entidades e as questões de custo em segundo plano. Sabemos que o processo cultural é o mais demorado de ser alterado, começamos com os processos patrimoniais com uma agenda até 2022 e acredito que um dos próximos passos no resgate da contabilidade pública seja os processos para o desenvolvimento do sistema de custos.

8) Em sua visão, quais os principais fatores determinantes para a não implantação de um sistema de custos no município de Curitiba até a presente data?

O principal fator atualmente é a definição tecnológica a ser seguida. Assim que definir este horizonte, estabeleceremos um cronograma para as próximas etapas. Se contratado um sistema novo será mais rápido caso contrário somente após os procedimentos patrimoniais já definidos pela STN.

9) A contabilidade aplicada ao setor público também possui a característica de servir como base para a prestação de contas do gestor público para com a sociedade. Os usuários externos cobram as informações de custos ou ainda não há esta exigência por parte deles?

No momento não há demandas externas “diretamente” relacionadas a informações de custos, sendo as informações exigidas são supridas pelos controles existente em outros sistemas, não existindo ainda exigência específica sobre o assunto.

10) A União foi o primeiro ente da federação a desenvolver seu sistema de apuração de custos, bem como foi o primeiro a implantar, de maneira gradual, em seus órgãos este sistema. Como o modelo adotado pela União pode ajudar na implantação de um sistema na prefeitura de Curitiba?

Acredito que a ajuda se dê principalmente no compartilhamento de conhecimento e das dificuldades enfrentadas no processo de implantação. Nos seminários realizados pela STN já são apresentados os trabalhos de diversos órgãos da união como referência na implantação do sistema de custos e o compartilhamento destas informações são bastante relevantes para definir a estratégia a ser desenvolvida no município. Além destes seminários temos alguns órgãos existentes em Curitiba o qual pretendemos visitar para compartilhamento de informações. Sabemos que as particularidades existentes entre a união e os municípios são grandes e o nível de informação também deverá ser diferenciado quando se tratar destas informações.