



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS, LETRAS E ARTE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS

ELIZÂNGELA APARECIDA CORDEIRO

ANÁLISE E PLANEJAMENTO PARA A IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE
CUSTOS NO GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ

MARINGÁ

2022

ELIZÂNGELA APARECIDA CORDEIRO

**ANÁLISE E PLANEJAMENTO PARA A IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE
CUSTOS NO GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de PósGraduação em Políticas Públicas do Departamento de Ciências Sociais da Universidade Estadual de Maringá, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas.

Área de concentração: Políticas Públicas e Desenvolvimento

Orientadora: Profa. Dra. Kerla Mattiello

Coorientador: Prof. Dr. William Antônio Borges

Maringá

2022

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá - PR, Brasil)

C794

Cordeiro, Elizângela Aparecida

Análise e planejamento para a implantação da contabilidade de custos no governo do estado do Paraná / Elizângela Aparecida Cordeiro. – Maringá, PR, 2022.
69 f.: il., tabs.

Orientadora: Profa. Dra. Kerla Mattiello.

Coorientador: Prof. Dr. William Antônio Borges.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes, Departamento de Ciências Sociais, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas - Mestrado Profissional, 2022.

1. Contabilidade de custos - Setor público. 2. Sistema de custos - Setor público. I. Mattiello, Kerla, orient. II. Antônio Borges, William, coorient. III. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes. Departamento de Ciências Sociais. Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas - Mestrado Profissional. IV. Título.

CDD 23.ed. 657.42

Márcia Regina Paiva de Brito - CRB-9/1267

ELIZÂNGELA APARECIDA CORDEIRO

Análise e Planejamento para a implantação da contabilidade de custos no governo do
Estado do Paraná

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas
do Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes da Universidade Estadual de Maringá, como
requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas.

BANCA EXAMINADORA




Prof.ª. Dr.ª. Kerla Mattiello
Presidente/Orientadora

Universidade Estadual de Maringá – UEM



Prof. Dr. William Antônio Borges
Universidade Estadual de Maringá – UEM



Prof. Dr. Roberto Rivelino Martins Ribeiro
Universidade Estadual de Maringá – UEM



Prof.ª. Dr.ª. Mônica Herek
Universidade Estadual do Paraná – UNESPAR

Aprovada em 26 de maio de 2022

Banca realizada por videoconferência conforme Resolução nº 008/2020 – PPP

AGRADECIMENTOS

No fim desse ciclo, gostaria de agradecer as pessoas que me apoiaram nessa trajetória, que contribuíram direta ou indiretamente para o resultado dessa dissertação.

Primeiramente agradeço à Deus, essa força maior, que me sustenta, guia e ilumina meus pensamentos.

Gostaria de agradecer ao meu esposo Claudio Chibior dos Santos e as minhas filhas Emilly Cordeiro dos Santos e Kamilly Cordeiro dos Santos, que me apoiaram nos momentos mais difíceis dessa jornada.

Agradeço a minha mãe Odete Bueno Cordeiro, ao meu pai Odair José Cordeiro, a minha irmã Angela Máris Cordeiro e ao meu irmão Eduardo José Cordeiro, pelo apoio incondicional.

Agradeço por toda a minha família e amigos que oraram e me incentivaram nessa caminhada.

Agradeço à Senhora Maria da Conceição que cuidou com tanto zelo e carinho das minhas filhas nas viagens realizadas para Maringá. Também pelas orações e amor que ainda demonstra por nós.

Agradeço a todos os meus colegas da turma do Mestrado, especialmente a Fabiana Paim Andrade, Dirceu Diniz Benfica Junior, João Paulo Corrêa Pinheiro e Marco Aurélio Moura de Rezende, que foram companheiros de viagem durante o período das aulas presenciais.

Agradeço a Diretora de Contabilidade Geral do Estado Cristiane Berriel Lima da Silveira pelo incentivo, apoio e colaboração para o desenvolvimento dessa Dissertação.

Agradeço especialmente a minha orientadora, Professora Dra. Kerla Mattiello, que teve atuação fundamental no processo de construção e finalização desta pesquisa.

Agradeço ao meu Coorientador, Professor Dr. William Antônio Borges, que me motivou e também teve contribuição relevante no desenvolvimento dessa dissertação.

Por último, quero agradecer também à Universidade Estadual de Maringá e todo o seu corpo docente.

Uma pesquisa de Mestrado é decorrente de apoio e ajuda de diversas formas, mas sempre contribuições significativas que fizeram parte deste trabalho, mas que é difícil de nominar a todas, deste modo, deixo meu sincero agradecimento a todos que contribuíram para essa pesquisa.

Você não pode ser qualquer coisa que desejar ser. Mas pode ser tudo o que Deus quer que você seja.

Deus nunca disse que a jornada seria fácil, mas Ele disse que a chegada valeria a pena.

Pr. MAX LUCADO

Análise e planejamento para a implantação da contabilidade de custos no governo do estado do Paraná

RESUMO

São diversas as Leis e Normas que determinam que o Estado deve apurar seus custos. Desde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 das Normas Gerais de Direito Financeiro até mais recentemente a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Mesmo com as referidas Leis e outras normativas, os governos têm encontrado dificuldades para a implantação dos Sistemas de Custos. No governo do estado do Paraná, a Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020 definiu que a Secretaria da Fazenda definisse a metodologia de custos e desse início ao processo de implantação do Sistema de Custos. Diante do início dos trabalhos, o presente estudo se propôs a analisar a situação atual de implantação do sistema de custos e propor instrumentos que auxiliem tal implementação. Para tanto, utilizou-se de metodologia teórico-empírica, de abordagem qualitativa, e classificada como pesquisa-ação. Os resultados demonstram que um número reduzido de ações efetivas foram exercidas para a implantação do sistema de custos na maior parte dos órgãos públicos, porém, as dificuldades encontradas e relatadas em tais estudos se assemelham muito com o caso paranaense, fato que permitiu agregar tais informações ao planejamento proposto para o Paraná com o intuito de evitar ou minimizar tais dificuldades. Quando efetuada a sistematização das normas e diretrizes aplicadas aos sistemas de custos, foi possível identificar e nortear as ações que ainda são necessárias implementação no caso do Paraná. Após estes mapeamentos, foi elaborado um cronograma com as etapas e ações necessárias para que o sistema fosse implantado no caso em tela. Destaque importante cabe ao relacionarmos a literatura internacional e os casos internacionais que deixam claro que para o alcance de objetivos relacionados à gestão, criação de indicadores e tomada de decisões de custos, é preciso avançar para a aplicação de outros métodos de custeio e não apenas o custeio direto.

Palavras-chave: Sistemas de Custos. Setor Público. Implantação.

Analysis and planning for the implementation of cost accounting in the government of the state of Paraná

ABSTRACT

There are several Laws and Norms that determine that the State must determine its costs. Since Law No. 4,320, of March 17, 1964, of the General Financial Law Rules, until more recently, the Fiscal Responsibility Law (LRF), Complementary Law No. 101, of May 4, 2000. Even with the aforementioned Laws and other regulations, governments have found it difficult to implement Cost Systems. In the government of the state of Paraná, Complementary Law No. 231 of December 17, 2020 determined that the Secretary of Finance define the cost methodology and start the process of implementing the Cost System. Before the beginning of the works, the present study proposed to analyze the current situation of implantation of the cost system and to propose instruments that help such implementation. For that, a theoretical-empirical methodology was used, with a qualitative approach, and classified as action research. The results show that a reduced number of effective actions were carried out for the implementation of the cost system in most public agencies, however, the difficulties encountered and reported in such studies are very similar to the case of Paraná, a fact that allowed the aggregation of such information. to the proposed planning for Paraná in order to avoid or minimize such difficulties. When the rules and guidelines applied to cost systems were systematized, it was possible to identify and guide the actions that still need to be implemented in the case of Paraná. After these mappings, a schedule was prepared with the steps and actions necessary for the system to be implemented in the case in question. It is important to highlight when we relate the international literature and the international cases that make it clear that in order to achieve objectives related to management, creation of indicators and cost decision-making, it is necessary to advance to the application of other costing methods and not only the direct costing.

Keywords: Cost Systems. Public sector. Implantation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	9
2.1 NORMATIVAS	9
2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS	17
2.3 ESTUDOS RECENTES SOBRE O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	18
2.4 ESTUDOS RELATIVOS À IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS E FERRAMENTAS DE GESTÃO DE CUSTOS INTERNACIONAIS	24
2.5 SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS FEDERAL	26
2.6 FASES PARA IMPLANTAR UM SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS	28
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	31
4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	32
4.1 APRESENTAÇÃO DO PRODUTO: ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS DO ESTADO DO PARANÁ.....	38
4.1.1 Análise sobre a implantação do sistema de custos do Estado do Paraná.....	45
4.2 APRESENTAÇÃO DO PRODUTO: PLANO DE AÇÃO DA SEFA PARA A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS DO ESTADO DO PARANÁ.....	53
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
REFERÊNCIAS	63

1. INTRODUÇÃO

O avanço da contabilidade pública impulsionado pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, contribuiu para surgimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Dentre as NBCASP, surgiu em 2011, a NBC T 16.11, que trata da implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP), e em 2021, a NBC TSP 34, com o objetivo de estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos.

No Governo Federal o uso do sistema de custos ainda não está institucionalizado. Na avaliação realizada em 203 unidades, representando 61,52 % das unidades federais, constatou-se “que 16 unidades indicaram o uso, enquanto 177 unidades indicaram o não uso, e 10 unidades não foi possível avaliar o (não) uso” (SANTOS; VOESE, 2019, p.1).

Costa, Raupp e Dias (2017, p. 1) realizaram uma pesquisa referente ao sistema de informações de custos dos poderes executivos estaduais brasileiros.

Obteve-se um retorno de 24 respondentes, representando 88,88% da população. Os resultados alcançados evidenciam que onze Estados (45,83%) estão em fase de estudos para processo de implantação de sistema de custos. Sete Estados (29,17%) não iniciaram qualquer estudo e apenas seis Estados (25%) já iniciaram o processo de implantação de sistema de custos, mas ainda encontram dificuldades em sua implantação e conclusão, estando na fase de estudos e aperfeiçoamento do sistema (COSTA; RAUPP; DIAS, 2017, p. 1).

Gumier (2020), realizou uma pesquisa nos municípios do estado de Minas Gerais, cujos “resultados demonstraram que ainda nenhuma prefeitura implantou o SICSP de forma plena.”

Pode-se verificar que ainda é incipiente no Brasil a implantação do Sistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP). Não foram identificados estados e municípios que estivessem com o SICSP implantado plenamente. Com relação aos entes federais, observa-se que apesar dos avanços, diversas unidades ainda não implantaram o Sistema de Informações de Custos. O estado do Paraná está inserido no índice de entidades que ainda não implantou um Sistema de Informações de Custos, apesar da obrigatoriedade legal e da importância para a gestão dos recursos públicos. Este fato levou ao problema de

pesquisa deste trabalho: Quais ações já foram desenvolvidas para a implantação do Sistema de Custos no estado do Paraná?

Para responder a este problema de pesquisa, elaborou-se o seguinte Objetivo Geral para este estudo: Analisar a situação atual de implantação do sistema de custos e propor instrumentos que auxiliem tal implementação.

O presente estudo se justifica mediante a exigência da geração de informação de custos, desde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, embora o seu uso restrito à área industrial, vide artigos 85 e 99. A implementação do sistema de custos no Estado, também é exigência da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impondo a obrigação de manutenção de um sistema de custos, conforme seu art. 50, §3º.

Portanto, fica evidente a necessidade de se levantar tais informações e utilizá-las na análise e avaliação dos resultados dos programas executados pelo orçamento público. O artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, o qual foi posteriormente regulado pelo Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, orienta sobre a forma que a contabilidade deve definir os custos dos serviços, e estabelece inclusive uma punição para as unidades administrativas gestoras que não providenciarem as informações para a evidenciação.

Impulsionando as ações para o estado do Paraná, foi publicada a Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a qualidade e a responsabilidade na gestão fiscal do Estado do Paraná, cria o Fundo de Recuperação e Estabilização Fiscal do Paraná e determina que a Secretaria de Estado da Fazenda defina a metodologia da contabilidade de custos. Com o intuito de atender a legislação e iniciar a gestão de custos no estado, a Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, cria o Departamento de Contabilidade de Custos (DCOC), subordinado à Diretoria de Contabilidade Geral do Estado, conforme regulamento, publicado no Decreto n.º 7356 de 14 de abril de 2021.

Em face à necessidade de estruturar o Departamento de Contabilidade de Custos, desenvolver a metodologia, implementar a contabilidade de custos e como eu estava realizando estudos na área de custos no setor público, a Diretoria de Contabilidade Geral do

Estado, me convidou para fazer parte da equipe. Então, em 12 de julho de 2021, fui nomeada para assumir o desafio de trabalhar como responsável pelo recém criado Departamento de Contabilidade de Custos, subsidiando a implantação da gestão de custos no estado do Paraná.

Até então, minha experiência no estado havia sido em Grupo Orçamentário e Financeiro Setorial (GOFS), sendo Chefe no período de 2013 à 2019 na Secretaria de Estado da Justiça, Família e Trabalho (SEJUF) e no período de 2019 à 2021, na Secretaria da Administração e da Previdência (SEAP). A proposta inicial do projeto em 2019, sugerida pela Diretora da Diretoria de Contabilidade Geral do Estado, seria desenvolver um estudo com o objetivo de elaborar uma metodologia de custos para implantação no estado do Paraná. Foi com esse objetivo que desenvolvi o pré-projeto para atender uma das etapas do processo de seleção do mestrado, o qual fui aprovada.

Ainda, enquanto justificativa teórica, o estudo de Lovato (2015) evidencia que há certa negligência “por parte dos órgãos responsáveis por acompanhar e fiscalizar a implantação do Sistema”.

O estudo foi organizado em cinco seções. A partir desta introdução, apresenta-se a revisão de literatura que demonstra mais detalhadamente a obrigatoriedade da implantação de um sistema de contabilidade de custos, as normativas, bem como alguns estudos realizados com relação a referida implantação. A seção três apresenta os procedimentos metodológicos utilizados e a seção 4 demonstra os dados coletados e apresenta os dois produtos frutos deste estudo bem como as análises feitas até o desenvolvimento de tais produtos. Por fim, a seção cinco apresenta as considerações finais do estudo.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Diante da necessidade, a elaboração de uma análise, poderá ser o passo inicial para subsidiar a implantação de um sistema de custos na administração pública estadual.

Preliminarmente, cabe citar a base legal que estabelece a obrigatoriedade e apresenta alguns requisitos para a Implantação de um Sistema de Informações de Custos.

2.1 Normativas

Compete relatar que a contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal, embora o seu uso restrito à área industrial, vide Artigos 85 e 99:

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

Art. 99. - Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum (BRASIL, 1964).

No entanto, ainda se tratando de arcabouço legal para a implementação de gestão de custos no Estado, cumpre atender a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impondo a obrigação de manutenção de um sistema de custos, conforme seu art. 50, §3º:

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

A LRF também atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, no inciso I do art. 4º, a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento:

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

I - disporá também sobre:

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (BRASIL, 2000).

A Lei n.º 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, que dentre outras providências, organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no Art. 15. item V, estabelece que:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (BRASIL, 2001).

Diante da legislação vigente acima exposta, pode-se observar que a geração da informação de custo é exigida desde 1964. Nesse contexto, resta certeza sobre a importância

de se levantar tais informações e utilizá-las na análise e avaliação dos resultados dos programas executados pelo orçamento público.

O artigo 79 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual foi posteriormente regulado pelo o Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, orienta sobre a forma que a contabilidade deve definir os custos dos serviços, e estabelece inclusive uma punição para as unidades administrativas gestoras que não providenciarem as informações para a evidenciação:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes (BRASIL, 1986).

Para Pereira (2017) as determinações legais não foram suficientes para que a Contabilidade Pública começasse a produzir informações que determinassem os custos dos serviços.

Na Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a qualidade e a responsabilidade na gestão fiscal do Estado do Paraná, cria o Fundo de Recuperação e Estabilização Fiscal do Paraná e dá outras providências, determina que a Secretaria de Estado da Fazenda defina a metodologia da contabilidade de custos:

Art. 66. A Secretaria de Estado de Fazenda deverá definir a metodologia da contabilidade de custos em até 36 (trinta e seis) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar, ouvidos os Poderes Legislativo e Judiciário, Ministério Público e o Tribunal de Contas.

Parágrafo único. A contabilidade de custos deverá ser implementada em até 48 (quarenta e oito) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar (PARANÁ, 2020).

A Lei nº 12.527, sancionada em 18 de novembro de 2011, regulamenta o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas e é aplicável aos três poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Desta forma, deve-se divulgar as informações dos atos administrativos e da aplicação da utilização dos recursos públicos, inclusive a informação de custo (BRASIL, 2011). O acesso a informação também está previsto no inciso XXXIII do art. 5º, da Constituição Federal:

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).

É essencial também, que a elaboração da informação de Custos atenda às propriedades estabelecidas na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011, resguardando as especificidades da estrutura do Estado. Contudo, para a implantação de Custos deverá obrigatoriamente acolher os atributos conceituados de informação conforme Quadro 1 (CFC, 2011):

Quadro 1 – Atributos da informação

ATRIBUTO	CONCEITO RESUMIDO
Relevância	A informação deve ser útil à decisão, possuindo valor preditivo, valor de avaliação e materialidade.
Oportunidade	A informação deve estar disponível no momento adequado à tomada de decisão.
Fidedignidade	A informação deve estar livre de erros materiais, de modo que apresente as operações e acontecimentos de forma consistente e íntegra.
Comparabilidade	A informação de custos deve permitir que se comparem os custos ao longo do tempo e entre unidades afins.
Granularidade	A informação deve ser gerada em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de relatórios sob várias perspectivas.
Utilidade	A informação deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva.
Especificidade	A informação deve ser elaborada de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários
Adaptabilidade	A informação deve atender as diferentes expectativas e necessidades das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários.
Valor social	A informação deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos.

Fonte: Adaptado da NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC N.º 1.366/2011.

Considerando a NBCT 16.11, o Estado do Paraná, deverá realizar a implementação do sistema de contabilidade de custos, entendendo que a mesma represente o adequado sistema de informação e avaliação que permite aos usuários conhecimento dos resultados alcançados e dos aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, bem como suas conseqüentes mutações (CFC, 2011). Servindo, igualmente, de embasamento ao processo de tomada de decisão, de elemento para a apropriada prestação de contas e ao imprescindível sustentáculo para a instrumentalização do controle social.

O Estado do Paraná necessita de instrumentos que possibilitem a comparação dos custos das políticas e programas em relação aos resultados obtidos, permitindo a verificação da eficácia da alocação dos recursos públicos, por meio da comparação entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, bem como

comparações entre os custos incorridos ou serviços semelhantes e o volume de entregas efetuado, em comparação com exercícios passados (CFC, 2011).

A Secretaria do Tesouro Nacional publicou o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (BRASIL, 2018), com os seguintes objetivos:

apresentar conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC; abordar aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC e descrever etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão (BRASIL, 2018).

O MIC foi elaborado pela Coordenação de Informações de Custos e do Sistema Integrado de Gestão Patrimonial – COINC, da Subsecretaria de Contabilidade Pública – SUCON, da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Cabe informar que, a STN representa o Órgão Central do Sistema de Custos do Governo Federal conforme as competências descritas na portaria STN Nº 157, de 09 de março de 2011 (STN, 2011).

Elaborado com a intenção de consolidar a informação de custos como mecanismo de gestão no setor público, à frente de um panorama de carência de recursos e de necessidade de ampliação da transparência governamental e *accountability*, bem como os recentes desafios na procura por eficiência, eficácia e efetividade tanto no planejamento como na realização das políticas públicas. Na tentativa também de disceminar, no âmbito do serviço público federal, a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos (STN, 2011).

O conteúdo tratado é essencial para conseguir informações de custos, que possam contribuir na gestão, a começar pelo ponto de vista estratégico, relacionado aos programas de governo, inclusive a operacional, voltada à avaliação do atuação de cada órgão. O uso da informação de custos como material primordial no processo de confecção dos recursos de planejamento e orçamento governamental, é um dos progressos almejados na escolha da sistemática no setor público. Indicadores de custos gerados fundamentados na informação de custos permitem, dentre outros, planejar com maior nível de acerto e podem auxiliar decisões em tempos de contingenciamento, proporcionando opções para a implementação de reduções de gastos mais elaboradas, em vez de cortes lineares que são usados em muitos casos (STN, 2011).

Dessa forma, procura demonstrar instrumentos de mensuração e controle de custos para “avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas

públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. Esse aproveitamento da informação de custos como instrumento de suporte à administração ajuda a mudar o modelo burocrático de gestão do estado para uma forma proativa de administrar, com o intuito de atender as necessidades sociais como “ transparência, *accountability*, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade” (STN, 2011).

O Manual de apuração de Custos cita e define os três estágios em que é realizada a despesa na contabilidade pública, conforme previsto na Lei n.º 4.320/64: “empenho, liquidação e pagamento”. Em contabilidade pública, a despesa é realizada em três estágios, conforme previsto na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento.

O primeiro é aquele que autoridade constituída de poderes para efetuar gastos em nome da administração pública, cria uma obrigação para o Estado, por meio da emissão da Nota de Empenho. O segundo é aquele que, depois de cumpridas as exigências definidas anteriormente, o preposto do Estado, após verificação, reconhece que o bem ou serviço foi efetivamente entregue ou prestado. Por fim, o último estágio é a entrega/repasso do valor devido ao fornecedor, extinguindo-se a obrigação assumida (BRASIL, 1964).

Na definição do regramento para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, concluiu-se “que o estágio da despesa que melhor exporia a evidenciação do esforço da administração pública para execução de suas atividades é a liquidação da despesa”, pois é nesse momento que se verifica a higidez do gasto realmente “contratado por meio da emissão da nota de empenho e sendo o pagamento apenas a transferência do valor devido à titularidade do fornecedor” (STN, 2011). Nesse contexto, Colussi e Souza (2018, p.3) corroboram que:

pelo fato de a emissão da nota de empenho não figurar obrigação de pagamento por parte das entidades, as despesas consideradas como custo devem ser apenas as liquidadas, excluindo-se as despesas empenhadas e não liquidadas (Colussi; Souza, 2018, p.3).

O MIC ainda demonstra como seria o diagrama para a administração pública, conforme demonstrado na Figura 1:

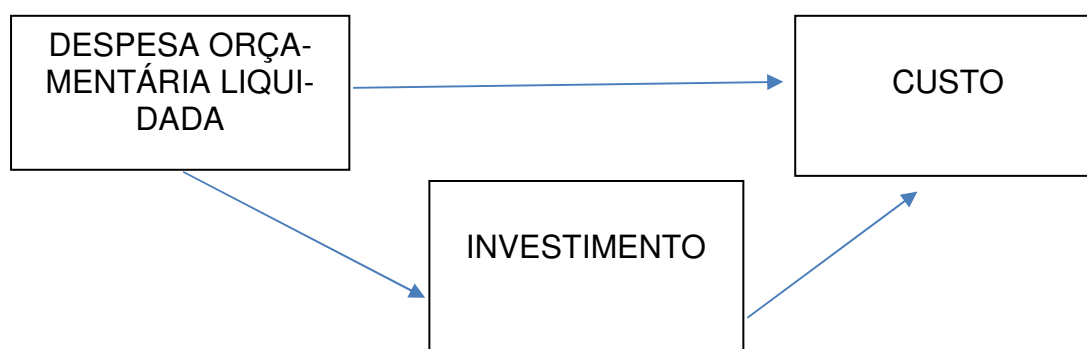


Figura 1 – Digrama da despesa para a Administração Pública

Fonte: Adaptado do Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (Brasil, 2018).

Em razão de algumas peculiaridades existentes na execução orçamentária e financeira pública, para que a informação de custos obtida seja fidedigna:

é necessária a compatibilização de lançamentos, pois, muitas vezes, a execução orçamentária não será refletida imediatamente na execução financeira e, ainda, há necessidade de ajustes patrimoniais para a contabilização de custos aos investimentos realizados (BRASIL, 2018).

Desta forma, o Sistema de Informação de Custos - SIC efetua os ajustes segundo o que está apresentado no Quadro 2:

Quadro 2: Ajustes patrimoniais necessários à compatibilização de lançamentos

Execução orçamentária	(+) Despesa orçamentária liquidada
	(+) Despesa orçamentária em liquidação
	(+) Inscrição em Restos a Pagar Não Processado (RPNP)
(=) Custos após execução orçamentária	
(+/-) Ajustes orçamentários	(-) Despesa orçamentária executada por inscrição em RPNP
	(+) RP liquidados no exercício
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos Execução orçamentária
	(-) Inversões Financeiras
(-) Amortização da dívida	
(=) Custos após ajustes orçamentários e patrimoniais	
(+) Ajustes Patrimoniais	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/exaustão/amortização
(=) Custos após ajustes orçamentários e patrimoniais	

Fonte: Adaptado do Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (Brasil, 2018).

Portanto, segundo o quadro apresentado, o Sistema de Informação de Custos deve ser capaz de realizar os referidos ajustes patrimoniais para compatibilização dos lançamentos em decorrência das influências do controle orçamentários. Pode-se observar que existem diversas atribuições legais determinando a implantação de um sistema de custos, inclusive demonstrando as principais características a serem adotadas.

Por fim, apresenta-se o Quadro 3 com as normativas vigentes e considerações de estudos recentes com os requisitos legais necessários para a implantação de um Sistema de Custos no Governo do Paraná.

Quadro 3: Requisitos Legais para a implantação de um Sistema de Custos para o Estado do Paraná:

Requisito	Normativas e Autores
Determinação dos Custos	Brasil (1964)
Avaliação da gestão orçamentária	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Avaliação da gestão financeira	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Avaliação da gestão patrimonial	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Acompanhamento da gestão orçamentária	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Acompanhamento da gestão financeira	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Acompanhamento da gestão patrimonial	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11
Controle de custos dos programas	Brasil (2000) – LRF; CFC (2011) – NBCT 16.11 STN (2011) – Portaria n.º 157
Avaliação dos resultados dos programas	Brasil (2000) – LRF; STN (2011) – Portaria n.º 157
Mensuração dos custos	STN (2011) – Portaria n.º 157; CFC (2021) - NBC TSP 34
Integração dos sistemas	CFC (2011) – NBCT 16.11; Colussi e Souza (2018)
Evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública	Brasil (2001) – Lei n.º 10.180; STN (2011) – Portaria n.º 157
Evidenciação dos resultados da gestão	Brasil (1986) – Decreto-Lei n.º 200; CFC (2021) - NBC TSP 34; Pereira (2017)
Apresentar indicadores de custos gerados	STN (2011) – Portaria n.º 157
Definir metodologia da contabilidade de custos	Paraná (2020) – Lei complementar n.º 231
Atender os atributos referentes à relevância, oportunidade, fidedignidade, comparabilidade, granularidade, utilidade, especificidade, adaptabilidade e valor social	CFC (2011) – NBC T 16.11; CFC (2021) - NBC TSP 34
Possuir características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.	CFC (2011) – NBC T 16.11; CFC (2021) - NBC TSP 34
Avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão	STN (2011) – Portaria n.º 157
Ajustes patrimoniais para compatibilização de lançamentos	Brasil (2018) - Manual de Informações de Custos do Governo Federal; Colussi e Souza (2018)
Auxiliar na tomada de decisões	Brasil (2009) Decreto n.º 6.976; Soares e Parcianello (2017)

Fonte: Elaborado pela Autora

As informações contidas no Quadro 3 servirão como base para que no desenvolvimento da proposta do presente trabalho, nenhuma normativa seja ignorada. Também permitirá identificar em qual fase de implantação do sistema os requisitos serão assegurados.

Desta forma, na sequência será acrescentado mais informações sobre a importância de um sistema de controle de custos para a administração pública.

2.2 Sistema de informações de custos

A adoção de um sistema de custo na administração pública não tinha relevância, uma vez que determinava apenas os serviços públicos industriais, conforme a Lei 4.320/1964, artigo 99, apresentando que os entes públicos precisavam manter uma contabilidade especial para controle dos custos dos serviços prestados. Apenas em 1967 com o Decreto-Lei nº 200, artigo 79, a lei exigiu para toda a administração pública, tornando obrigatório a apuração dos custos dos serviços prestados de modo que se demonstrem os resultados da gestão (PEREIRA, 2017).

Para Slomski (2005, p. 55) apud (Pereira, 2017) a adoção de um sistema de controle de “custos na administração pública é um assunto novo” e aparece, ainda, em ‘sua fase “embrionária”’ Contudo, apesar da legislação obrigar a sua utilização, não estava sendo considerado. Pereira e Silva (2003, p. 2) destacam a importância de um sistema de custos como ferramenta de suporte à tomada de decisões:

A administração do Estado Nação evolui de acordo com as constantes transformações sociais. Relacionando as mudanças que o Estado de regime democrático é submetido, destaca-se a necessidade de um programa de gestão que possa otimizar os recursos e garantir um retorno ao cidadão, de forma detalhada, sobre a aplicação dos gastos públicos. O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo (PEREIRA; SILVA, 2003, p.2).

O propósito do setor público é o controle e gestão dos custos e não a obtenção de lucros, realizando melhor utilização dos recursos e afirma que um sistema de custos proporciona para a repartição pública uma ferramenta para auxiliar na tomada de decisões, em razão de apresentar informações de forma que o gestor possa acompanhar “os custos dos bens e dos serviços tornando também as operações mais transparentes de modo que a sociedade avalie a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos” (PEREIRA, 2017).

Pereira e Silva (2003, p. 2):

a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de

elaboração do orçamento governamental, e evidencia a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade (PEREIRA; SILVA, 2003, p.2).

O processo de aperfeiçoamento em uma organização propõe a utilização de um sistema de informações em que possa auxiliar na tomada de decisões. Em 2009 o Decreto nº 6.976 em seu art. 7 definiu que “compete ao órgão central do sistema de Contabilidade Federal, que deve manter um sistema de custos onde possa avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (PEREIRA, 2017).

Segundo a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011, norma que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, 2011).

Lovatao (2015, p. 22) busca demonstrar a partir dos respondentes de um questionário enviado aos 399 municípios do Estado do Paraná:

que o sistema de informações de custos aplicado ao setor público, pode ser uma ferramenta de gestão administrativa capaz de empregar com maior qualidade e economicidade os recursos públicos dispensados na execução dos serviços ofertados, melhorando a qualidade de vida das pessoas e promovendo o desenvolvimento local (LOVATAO, 2015, p. 22).

Diante do exposto, é imprescindível que as repartições públicas adotem um sistema de custos para apresentar aos gestores informações para acompanhamento da destinação dos recursos e auxilie na tomada de decisões.

2.3 Estudos recentes sobre o sistema de contabilidade de custos

Com o objetivo de entender como os órgãos públicos estão buscando a implantação de seus sistemas de custos, na sequência, serão apresentados alguns estudos realizados recentemente.

Monteiro e Pinho (2017, p.1) realizaram um estudo, utilizando um questionário, em que obtiveram nove respostas de especialistas em contabilidade do setor público do Brasil e constataram que o estágio em que se encontra a implantação do sistema de informações de custos ainda é muito incipiente. Vejamos abaixo as conclusões dos dados analisados:

Mesmo após o regramento, são raros os entes públicos que implantaram ou tentaram a implantação, a qual é considerada o início de um longo processo. Existe concordância de que ela é importante no contexto atual da gestão pública. Seus

contributos são entendidos como comparações de resultados, serviços, setores, entidades, melhoria da gestão e a utilização dos recursos, efetividade, eficiência, eficácia, planejamento, tomada de decisão, controle social, função alocativa (orçamento) e transparência pública. As dificuldades apontadas foram: falta de sistemas informáticos adequados, baixa remuneração dos profissionais de contabilidade, falta de treinamento e inexistência de regras punitivas para a não adoção da referida Norma (MONTEIRO; PINHO, 2017).

Nessa mesma esteira Lovato (2015, p. 22), realizou um estudo nos municípios do estado do Paraná, no qual aplicou-se um questionário desenvolvido por meio da ferramenta virtual do *google*, denominada *forms*. Dos 399 (trezentos e noventa e nove) municípios, obteve-se retorno de 136 (cento e trinta e seis). Ao analisar os dados da pesquisa, o autor chegou a seguinte conclusão:

Conclui-se ao considerar os dados analisados na pesquisa de campo, que 40 dos respondentes ainda está na fase zero de implantação (LOVATO, 2015, p. 22)

Com o resultado da pesquisa evidencia-se que há certa negligência “por parte dos órgãos responsáveis por acompanhar e fiscalizar a implantação do Sistema” LOVATO (2015), também constata que:

Há uma relação pressuposta entre o SICSP com os instrumentos de Gestão e de Ações Gerenciais pelos percentuais encontrados na pesquisa, demonstrando a importância da implantação do sistema, para uma administração pública que pese o planejamento preciso, eficiente e eficaz para a sociedade, onde suas receitas e despesas são gerenciáveis e transparentes ao controle social (LOVATO, 2015, p. 22).

Corroborando com os demais autores, Lovato (2015) reforça a necessidade de treinamento a todos os envolvidos, buscando melhorias no desenvolvimento das atividades:

Reforça-se, como já realizado em oportunidades anteriores, que se de ênfase a qualificação pessoal não somente do corpo técnico específico que tratará da implantação do SICSP, mas sim como um todo, pois a qualificação do servidor público reflete em melhorias constantes nos processos e métodos utilizados para o desenvolvimento dos trabalhos e das políticas públicas (LOVATO, 2015, p. 22).

Lovato (2015) afirma ainda que, baseado nos resultados da pesquisa e estudo do referencial teórico, referente a percepção dos usuários do SICSP é de elevada importância para o desenvolvimento municipal, apesar de pouca evolução quanto à implantação do SICSP, “a expectativa dos benefícios que esta ferramenta proporcionará a esfera pública municipal é positiva”. E ainda relata que:

As investigações realizadas demonstraram que o SICSP contribuiu em diversos aspectos, tanto para o fornecimento de subsídios para a melhor tomada de decisão, quanto para a elaboração de políticas públicas de desenvolvimento local, pois com a utilização do SICSP, segundo a percepção dos respondentes, contribui-se e

influencia-se direta e/ou indiretamente todos os atos e fatos públicos, e, por conseguinte, no próprio patrimônio público (LOVATO, 2015, p. 22).

Lorenzato e Beh (2014, p.1) realizaram um estudo no Estado do Rio Grande do Sul, relacionado aos benefícios e problemas na implantação de um sistema de custos do setor público, e afirmam que “as informações de custos são importantes para o Setor Público analisar adequadamente a qualidade e eficácia da gestão pública”. Segundo eles, em um Sistema de Informação de Custos – SIC, tais informações são integradas e disponibilizadas em tempo real, apresentando transparência e controle do gasto público. O objetivo do estudo teve como cerne a identificação dos benefícios e problemas na implantação de um Sistema de Informação de Custos no Estado do Rio Grande do Sul, fundamentando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP. As principais conclusões extraídas da pesquisa foram:

SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público, mas que enfrenta problemas, dentre os principais: falta de servidores capacitados e pouco conhecimento sobre custos. A pesquisa contribui tanto para a prática contábil e gerencial quanto para a administração pública, mostrando que uma ferramenta gerencial de custos tem se tornado cada vez mais importante na rotina dos servidores públicos (LORENZATO; BEH, 2014, p.1).

Soares e Parcianello, (2017, p.9) no intuito de “identificar iniciativas inovadoras para implantação de sistemas de custos nos municípios das regiões centrais do RS” desenvolveram um estudo por meio de pesquisa realizada, na qual enviaram questionários elaborados para identificar o perfil dos respondentes, formas de atualização profissional e estratégias adotadas para para implantação de sistemas de custos nos municípios. Os resultados comprovam que um número reduzido de ações efetivas foram exercidas para implantação de sistemas de custos na maior parte dos municípios da região, mesmo com a instituição de normas técnicas para sua adoção. Verificaram-se dois aspectos importantes:

a falta de sistemas de informação de custos que permitam aos municípios a integração dos sistemas contábeis em uso com as informações de custos; e a necessidade de ações pontuais da gestão de pessoas no enfrentamento a resistência à mudança, na qualificação de pessoal e no envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema de custos (SOARES; PARCIANELLO, 2017).

Com relação ao método de custeio o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal. Ainda sobre o método de Custeio Direto Soares e Parcianello (2017, p.9) citam as afirmações de Machado e Holanda (2010), que:

a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos. Como principais desvantagens, cita-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição, salientando-se, porém, que este método não incorpora avanços à gestão por atividades (SOARES; PARCIANELLO, 2017 *apud* MACHADO; HOLANDA, 2010).

Dentre as ações voltadas ao atendimento da NBCTSP 16.11 Soares e Parcianello, (2017, p.14-15) informam que foram relatadas as seguintes:

o envolvimento dos gestores e dos profissionais de contabilidade na estruturação do projeto; a formação de uma equipe de trabalho, treinamento e integração com os demais servidores; a estruturação organizacional pautada em centros de custos; a escolha do método de custeio direto, com base nos sistemas de custos em uso nos demais órgãos públicos, em atenção à capacidade comparativa; e a identificação dos custos diretos de cada centro de custos para fins gerenciais (SOARES; PARCIANELLO, 2017, p.14-15).

Na pesquisa realizada pelos mesmos autores, também observou-se que:

muitos profissionais de contabilidade (pessoal qualificado) não possuem clareza quanto aos gastos a serem considerados na apuração, além da forma de estruturação do sistema de custos, porém todos que os resultados gerados, a partir da sua efetivação, serão de grande importância no auxílio à gestão, à tomada de decisões e às definições orçamentárias, assim como à instrumentalização da participação social, proporcionando maior transparência aos gastos públicos (SOARES; PARCIANELLO, 2017, p.14-15).

Colussi e Souza (2018, p.1) desenvolveram um estudo no Estado do Rio Grande do Sul com o objetivo de demonstrar as diretrizes do Sistema de Custos da Justiça do Trabalho (SICJT) e as necessidades do Sistema de Custos do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (SICTRT4) mencionadas pelos gestores do Tribunal. Para o SICTRT4, foram apontados:

(a) o método de custeio: custeio direto ou ABC; (b) o rateio dos custos indiretos: na área judiciária e administrativa; (c) os benefícios: ganho de produtividade, comparabilidade, maior transparência; (d) as informações geradas: custo do processo julgado pelas instâncias, relatórios e informações confiáveis; e (e) os centros de custos: unidades do 1º e 2º grau, apoio judiciário, apoio administrativo e as áreas autônomas. Os desafios encontrados são orçamentários, tais como a falta de conhecimento e divulgação do sistema pela administração, a resistência a mudanças e a falta de sistemas específicos (COLUSSI; SOUZA, 2018).

Com relação ao Sistema de Custos, Colussi e Souza (2018, p.4) relatam a orientação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relacionada a um sistema de custos aplicado ao setor público por meio do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), baseado na NBC T 16.11 das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e afirmam que “tal ferramenta tem sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades”. Colussi e Souza (2018, p.4-5) descrevem os principais métodos de custeio apresentados por Martins (2010) e defendem que:

A escolha do método de custeio varia de acordo com as necessidades, objetivos e limitações da organização. A instituição pode escolher primariamente um método simples de alocação, como o custeio direto, e então aperfeiçoar o método ou o sistema (COLUSSI; SOUZA, 2018, p.4).

Também descrevem os atributos definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (2011), bem como citam as características qualitativas das informações de custos, sendo: “compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, granularidade e confiabilidade, em conformidade com a NBC T 16.11”.

Colussi e Souza (2018, p.6) ainda corroboram com a orientação do Conselho Federal de Contabilidade (2011) no que se refere a necessidade de integração à outros sistemas:

O SICSP deve estar integrado aos demais sistemas de informação das entidades do setor público e ao processo de planejamento e orçamento, a fim de permitir o controle entre o orçado e o executado. A integração de um sistema de informação de custos permite maior eficiência e melhor eficácia do órgão, além de trazer informações com maior veracidade e especificidade (COLUSSI; SOUZA, 2018, p.6).

No estudo realizado por Colussi e Souza (2018, p.6) relatam também os ajustes necessários no sistema em decorrência das influências do controle orçamentário em detrimento do controle patrimonial:

A informação do Sistema de Custos necessita de ajustes, uma vez que o modelo contábil adotado pelos órgãos públicos utiliza a contabilidade orçamentária. Na contabilidade pública se tem os Restos a Pagar não processados, que são as despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas até o dia 31 de dezembro. Os Restos a Pagar não processados não são considerados como custo. Os Restos a Pagar não processados liquidados no exercício, que são as despesas empenhadas, liquidadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, por sua vez, são considerados como custo. As Despesas de Exercício Anteriores (DEA) se referem às despesas de exercícios encerrados que não tiveram empenhos inscritos em Restos a Pagar por não terem sido empenhadas em época própria, ou cujos empenhos foram anulados ou cancelados (COLUSSI; SOUZA, 2018, p.6).

Colussi e Souza (2018, p.6, *apud* International Federation of Accountants 2000, p. 30), finalizam os itens relacionados ao Sistema de Custos citando alguns ajustes funcionais e mencionam que os requisitos funcionais dependem de “[...] como o sistema vai manipular os dados e informações, o que determinará os processos que o sistema vai realizar ”” e destacam alguns requisitos:

Manter dados no sistema, armazenar dados em outros sistemas, extrair dados de outros sistemas e transferir dados para outros sistemas; Sumarizar custos classificados para atribuir e calcular custos transferidos a vários objetos de custos atribuídos sob regras armazenadas no sistema; Associar certas receitas com custos sob outras regras armazenadas no sistema; Calcular custos unitários; Preparar relatórios e proporcionar suporte ou outros dados no sistema. Quanto maior a quantidade de informações e requisitos dos relatórios, maior será a complexidade dos requisitos funcionais. A International Federation of Accountants (2000) defende que os relatórios devem fornecer os custos de saídas, precisam ser compreensíveis

para o nível acima da gerência operacional e limitados pela essencialidade da informação gerencial. A entidade também aponta que tais documentos devem identificar custos controláveis para cada organização, fornecer detalhes para alertar sobre problemas e comparar os custos com os planejamentos, orçamentos ou padrões, ser consistentes com o regime contábil adotado e relevantes para o planejamento do orçamento e da execução (COLUSSI; SOUZA, 2018, p.6).

Portanto, pode-se observar que os estudos relacionados anteriormente, defendem a necessidade da implantação de um Sistema de Contabilidade de Custos na Administração Pública, fundamentando-se nos requisitos impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP, que permita atender os atributos da informação de custos, que são: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade. E ainda que possua como características qualitativas: compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, granularidade e confiabilidade (CFC, 2011).

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021, Custos no Setor Público, nos itens 10 e 11, apresenta as características qualitativas e as restrições da Informação de Custos:

10. Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos.

11. As características qualitativas da informação de custos são relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas (CFC, 2021).

Os estudos também sugerem que deve ser definido o método de custeio a ser utilizado e, que o sistema deve estar preparado para a integração com os demais sistemas utilizados pelo órgão público. Os autores também defendem a importância do controle de custos e afirmam ainda, que apesar da obrigatoriedade da implantação do sistema, muitos entes públicos, ainda não possuem um sistema adequado com informações que possam subsidiar os gestores na tomada de decisões, buscando a eficácia na utilização dos recursos, que possibilitem desta forma, um retorno satisfatório para a sociedade.

Outro ponto bastante destacado pelos estudos foram as dificuldades e problemas enfrentados para a implantação dos Sistemas de Custos. Tais informações são apresentadas no Quadro 4:

Quadro 4: Problemas encontrados na implantação de Sistemas de Custos no Setor Público

Problema encontrado	Autores
Falta de sistemas informáticos adequados	Monteiro e Pinho (2017) Soares e Parcianello (2017) Colussi e Souza (2018)
Baixa remuneração dos profissionais de contabilidade	Monteiro e Pinho (2017)
Falta de treinamento e servidores capacitados	Monteiro e Pinho (2017) Soares e Parcianello (2017) Lorenzato e Beh (2014) Colussi e Souza (2018)
Inexistência de regras punitivas para a não adoção da Norma	Monteiro e Pinho (2017)
Ações pontuais com relação a gestão de pessoas no enfrentamento a resistência à mudança (cultura)	Soares e Parcianello (2017) Colussi e Souza (2018)
Falta envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema	Soares e Parcianello (2017)
Falta de conhecimento e divulgação do sistema pela administração	Colussi e Souza (2018)

Fonte: Elaborado pela Autora

A existência de problemas comuns, apontados em vários estudos aplicados em órgãos diferentes, demonstra que há a necessidade de ficar atento aos mesmos no momento da implantação de um Sistema de Custos. Ainda que alguns problemas sejam específicos ou até típicos do setor público, saber da existência destes com antecedência permite criar estratégias e tomar cuidados para evitá-los ou ao menos minimizá-los.

2.4 Estudos relativos à implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos internacionais

A administração pública passou por grandes reformas gerenciais nos últimos anos, impulsionadas pela convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público.

Com o objetivo de investigar algumas experiências internacionais relativas à implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos, identificar as principais dificuldades enfrentadas e os benefícios proporcionados à gestão, Messias, Ferreira e Soutes (2018, p.1,78-79) realizaram um estudo, por meio de bibliometria e análise de conteúdo, no qual visitaram 17 artigos internacionais referentes a implantação de ferramentas de gestão de custos ou que discutissem a temática sob outra ótica e metodologia e chegaram aos seguintes resultados:

Os resultados indicam que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico; escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos; alta burocratização e normatização características do setor público. Também se constatou que a busca por legitimação social por parte dos gestores também causa prejuízos à gestão pública (MESSIAS, FERREIRA, SOUTES; 2018).

E chegaram a seguinte conclusão:

Pode-se concluir que, assim como no Brasil, a administração pública de alguns países ainda carece de desenvolvimento em sua estrutura de gestão estratégica de custos, uma vez que fica evidenciado, pela literatura e pelas experiências de alguns países, (Lapsley; Wright, 2004; Modell, 2009; Ter Bogt, 2008 entre outros) o estágio ainda embrionário em que a mesma se encontra. Assim como argumentado por Gosselin, Henri e Laurin (2015), o movimento de reformas da NGP depende, para seu sucesso, de uma mudança nas lógicas institucionais, deixando a perspectiva burocrática para trás e absorvendo o caráter gerencial. Nesse cenário, a consciência de custos, tão relevante para sua efetividade, emerge naturalmente (MESSIAS, FERREIRA, SOUTES; 2018).

Com relação às experiências das entidades públicas internacionais em processos de implementação de ferramentas de gestão de custos observam-se semelhanças, apesar da análise dos casos ocorrer em países de diversas regiões do mundo (América do Norte, América do Sul, leste e centro oeste europeus, ibéricos, nórdicos). E isso pode ser percebido em razão das particularidades das entidades governamentais, independentemente das estratégias de gestão de cada país (MESSIAS, FERREIRA e SOUTES, 2018, *apud* Lapsley; Wright, 2004; Modell, Lapsley; Wright, 2004; Modell, 2009).

Resta evidente que a administração pública de alguns países também encontram dificuldades na implantação e ainda não está funcionando plenamente a gestão de custos.

Hernández (2018, p. 1-12) desenvolveu um estudo utilizando uma entrevista semiestruturada com professores de custos de algumas universidades da cidade de Medellín, com o propósito de analisar a importância da inovação no ensino da estrutura de custos, para que os futuros profissionais da Contabilidade Pública tenham as competências e habilidades adaptativas que lhes permitam responder de forma abrangente às empresas cujas características sugerem o uso de outros métodos de custeio. O estudo permitiu mostrar que:

atualmente, professores de custo de algumas universidades da cidade de Medellín não consideram pertinente ou importante transformar a estrutura de ensino de custos nas faculdades de Contabilidade Pública, no entanto, o que consideram relevante é flexibilizar a estrutura tradicional ou adaptá-la às exigências das empresas de serviços (HERNÁNDEZ, 2018).

Relatou também, que:

na medida em que não flexibilizam as teorias de custos existentes de forma a adaptá-las à realidade e às reais necessidades do mercado, pelo contrário, adaptam de forma supérflua uma estrutura tradicional, deixando de fora ou reduzindo a aplicabilidade de métodos como custeio por atividades, custos de absorção ou custos de RMC (HERNÁNDEZ, 2018).

Podemos observar que no mundo acadêmico também há resistência a mudanças e apesar dos avanços ocorridos na contabilidade, nem todos os professores estão de acordo com a necessidade de inovação no ensino da estrutura de custos.

Arellano Cepeda, O. E. (2019, p.1) desenvolveu um estudo para verificar se o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) poderia ser aplicado para construir o custo real dos serviços acadêmicos na Universidade Nacional de Chimborazo da República do Equador. Com relação ao método de pesquisa, aplicou-se o método indutivo, com nível descritivo-causal. O questionário foi utilizado para obter informações de uma amostra de 56 trabalhadores, entre professores e administradores, de uma população total de 745 pessoas.

Relatou os seguintes resultados:

A análise fatorial e a regressão linear mostram que existem procedimentos e atividades muito significativos relacionados ao ensino, pesquisa e extensão que devem ser considerados na aplicação do método de custos ABC na Universidade.

Chegou nas seguintes conclusões:

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pode ser considerado um modelo eficiente que permite conhecer os custos reais dos serviços acadêmicos oferecidos pela Universidade e possibilita decisões corretivas e investimentos na melhoria da qualidade educacional; Também pode ser aplicado em todas as Instituições de Ensino Superior do Equador e de natureza educacional.

2.5 Sistema de contabilidade de custos federal

Levando em consideração os estudos pesquisados, pode-se entender que o Sistema de Informações de Custos utilizado pelo Governo Federal atende as diretrizes apresentadas para elaboração dos relatórios de custos para subsidiar os gestores na forma mais adequada de utilização dos recursos públicos e passou pelas seguintes fases:

- ✓ O SIC se utiliza dos sistemas estruturantes de governo para gerar informações;
- ✓ Fundamentado em bases teóricas e conceituais;
- ✓ Fortalecido por debate participativo e colaborativo de diversas secretarias e órgãos, e paralelamente com o envolvimento da comunidade acadêmica;
- ✓ Realizadas visitas técnicas para conhecer os sistemas de custos do INMETRO, do Banco Central e do município do Rio de Janeiro;

- ✓ Elaborado e aplicado questionário junto aos servidores federais;
- ✓ Realizado estudos acerca da metodologia de ajuste contábil;
- ✓ Organizado seminários, divulgação do projeto e incluído novos agregados, como representantes da Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e governos subnacionais. Foi iniciativa conjunta do Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, com a participação efetiva do setor acadêmico, FGV e outras universidades públicas e privadas;
- ✓ Lei nº 4.320/64 Arts. 85,99;
- ✓ Decreto Lei nº 200/67 Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”;
- ✓ Decreto nº 93.876/86 Art. 137;
- ✓ Lei de Responsabilidade Fiscal Art. 50 § 3º: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da Gestão Orçamentária, Financeira e Patrimonial”;
- ✓ Lei nº 10.180/2001, organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal: Art. 15. “O sistema de contabilidade federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e evidenciar:
V – Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;
- ✓ Acórdão TCU nº 1.078/2004;
- ✓ Em 2005 foi instituída a Comissão Interministerial em resposta ao Acórdão citado e teve destaque nos trabalhos;
- ✓ Decreto 6976/2009 Art. 3º VI;
- ✓ Em 2008 foi instituída Câmara Técnica da Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico do Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão;
- ✓ Em 2009 foi instituído o Grupo Técnico na STN do Ministério da Fazenda para a produção da versão inicial do SIC, em parceria com o Serviço Federal de Processamento de dados – SERPRO;
- ✓ Em março de 2010 o sistema foi homologado em sua primeira versão, e iniciados treinamento e capacitação dos usuários (BRASIL, 2021).

Considerando-se que o Governo Federal tem estado à frente quanto à implantação do sistema de custos em vários órgãos, entende-se relevante ter apresentado alguns tópicos das principais informações relacionadas as principais fases de implantação e a base legal do Sistema de Informações de Custos (SIC) utilizado pelo Governo Federal (BRASIL, 2021) e que servirão como referência para o desenvolvimento deste trabalho

2.6 Fases para implantar um sistema de informações de custos

Com base nos estudos realizados, no modelo originalmente proposto para o SIC do governo federal, normatização e principalmente levando em consideração a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011 (CFC, 2011) busca-se apresentar uma proposta das fases a serem seguidas para implantação de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público:

Quadro 5: Fases para implantação de um Sistema de Informações de Custos no Setor Público

FASE	DESCRIÇÃO
Envolvimento dos gestores e demais servidores	Disseminar, no âmbito do serviço público federal a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos (STN, 2011).
Definir do método de custeio	Se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (CFC, 2011). O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal. A escolha do método de custeio varia de acordo com as necessidades, objetivos e limitações da organização. A instituição pode escolher primariamente um método simples de alocação, como o custeio direto, e então aperfeiçoar o método ou o sistema (Colussi e Souza, 2018).
Atender atributos da informação	Relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade, granularidade (CFC, 2011).
Mensurar, controlar e monitorar	Demonstrar instrumentos de mensuração e controle de custos para “avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. Esse aproveitamento da informação

	<p>de custos como instrumento de suporte à administração ajuda a mudar o modelo burocrático de gestão do estado para uma forma proativa de administrar, com o intuito de atender as necessidades sociais como “ transparência, <i>accountability</i>, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade” (STN, 2011).</p> <p>O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo (PEREIRA E SILVA (2003).</p> <p>Apresentar informações de forma que o gestor possa acompanhar “os custos dos bens e dos serviços tornando também as operações mais transparentes de modo que a sociedade avalie a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos” (PEREIRA, 2017).</p> <p>Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos (NBC TSP 34, 2021).</p>
Evidenciar objetos de custos	<p>A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:</p> <p>(a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;</p> <p>(b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação (CFC, 2011).</p>
Definir o modelo de alocação dos custos indiretos	<p>Escolher o modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício (CFC, 2011).</p> <p>Decreto Lei nº 200/67 Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967).</p> <p>Lei nº 10.180/2001, organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal: Art. 15. “O sistema de contabilidade federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e evidenciar:</p> <p>V – Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; (BRASIL, 2001).</p>
Bases de informação	<p>Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam</p>

	<p>compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens (CFC, 2021).</p>
Integração com os demais sistemas	<p>O sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público (CFC, 2021).</p> <p>Tal ferramenta tem sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades (Colussi e Souza, 2018).</p>
Implantação do sistema de custos	<p>Deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).</p>
Gerar indicadores de custos	<p>Indicadores de custos gerados fundamentados na informação de custos permitem, dentre outros, planejar com maior nível de acerto e podem auxiliar decisões em tempos de contingenciamento, proporcionando opções para a implementação de reduções de gastos mais elaboradas, em vez de cortes lineares que são usados em muitos casos (STN, 2011).</p>
Responsabilidade pela informação de custos	<p>A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.</p> <p>A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada.</p> <p>A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2011).</p>
Transparência	<p>XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).</p> <p>SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público (LORENZATO E BEH, 2014).</p>

Fonte: Elaborado pela autora.

A organização das informações contidas nas normativas e o que foi elencado pelos autores nos permite detalhar o que precisa ser feito em cada fase da implantação de um sistema de custos e, assim, posteriormente organizar as ações necessárias para a execução de cada fase.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos norteadores para a realização desse projeto, apontam para uma pesquisa teórico-empírica, de abordagem qualitativa, e como pesquisa-ação.

Nas palavras de Minayo (1996, p. 101), *apud* Lima (2018, p. 1) a investigação qualitativa “requer como atitudes fundamentais a abertura, a flexibilidade, a capacidade de observação e interação com o grupo de investigadores e com os atores sociais envolvidos”.

O paradigma qualitativo ou pesquisa qualitativa como é mais comumente conhecida, tem sido utilizado, difundido e defendido como expressão legítima de um “novo olhar e repensar investigativos”. Arouca (1999) vê a pesquisa qualitativa como enfoque imprescindível, sem o qual o estudo do contexto do objeto a ser trabalhado se tornaria “[...] de pouco valor, uma vez que o estudo da realidade requer uma postura de indagação (como, por quê...)”, sendo essa a diretriz que orientará o problema, objetivos e justificativas. Arouca complementa que “[...] a pesquisa qualitativa é o veículo de valorização do texto e do contexto do objeto social, enquanto tal”

Minayo (2011, p.22), acrescentou que:

A pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis (MINAYO, 2011, p.22).

Além disso, refere-se a uma análise de base exploratória com base nas informações documentais obtidas junto à Secretaria de Estado de Fazenda, e dos dados disponíveis nos sistemas próprios da unidade, Sistema de Administração de Materiais (SAM), Gestão de Materiais e Serviços (GMS), Sistema de Gestão do Patrimônio Móvel (GPM), Sistema de Gestão de Patrimônio Imobiliário (GPI) relacionados ao patrimônio, como almoxarifado, bens móveis e imóveis, e principalmente informações geradas no sistema Sistema de Informação e Administração Financeira do Estado do Paraná (SIAF)), visando avaliar a execução orçamentária e financeira das despesas realizadas.

Fantinato (2015, p. 6) apresenta as seguintes informações com relação a pesquisa empírica:

- Empírico: baseado na experiência comum e na observação; um fato que se apoia somente em experiências vividas, na observação de coisas, e não em não em teorias.

- Método empírico: feito por meio de tentativas e erros, caracterizado pelo senso comum, e cada um compreende à sua maneira. Conhecimento empírico é muitas vezes superficial, sensitivo e subjetivo (FANTINATO, 2015, p. 6).

Com relação às estratégias utilizadas, o presente estudo é qualificado como uma pesquisa documental, em razão do estado não dispor de um sistema de contabilidade de custos, e estar em fase inicial de implantação de tal sistema, faz-se necessário analisar os documentos disponíveis para entender os avanços feitos até o momento e, assim, obter as informações necessárias para subsidiar produtos que contribuam com a implantação da contabilidade de custos públicos. Após a coleta de dados, os dados serão organizados e observados:

Coleta de Dados: procedimentos metodológicos que visam identificar e agrupar dados e informações necessárias para o desenvolvimento e consecução dos objetivos das pesquisas.

Observação: técnica utilizada para obtenção de aspectos da realidade. Consiste em ver, ouvir e examinar os fatos ou fenômenos que se pretende investigar (JUNIOR, 2017, p. 7).

O estudo empírico também compreende anotações do próprio pesquisador como um relato de experiência, por se tratar de uma pesquisa ação. Michel Thiollent (1986, p. 14) define pesquisa-ação conforme segue:

A pesquisa-ação é um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo (MICHEL THIOLENT, 1986, p. 14).

O desenvolvimento da presente dissertação baseia-se inclusive em experiências e rotinas realizadas, bem como da investigação “in loco” para levantamento de informações.

4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O Estado do Paraná alinhado com o contexto das reformas gerenciais ocorridas na administração pública nos últimos anos, está trabalhando para a adoção de direcionamento estratégico para a gestão de custos.

Nesse interim, considera-se um passo importante, a inserção do artigo 66, na Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a qualidade e a responsabilidade na gestão fiscal do Estado do Paraná, cria o Fundo de Recuperação e Estabilização Fiscal do Paraná e dá outras providências, o qual

determina que a Secretaria de Estado da Fazenda defina a metodologia da contabilidade de custos e implemente a contabilidade de custos:

Art. 66. A Secretaria de Estado de Fazenda deverá definir a metodologia da contabilidade de custos em até 36 (trinta e seis) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar, ouvidos os Poderes Legislativo e Judiciário, Ministério Público e o Tribunal de Contas.

Parágrafo único. A contabilidade de custos deverá ser implementada em até 48 (quarenta e oito) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar (PARANÁ, 2020).

No Regulamento da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, publicado no Decreto n.º 7356 de 14 de abril de 2021, cria-se o Departamento de Contabilidade de Custos (DCOC), subordinado à Diretoria de Contabilidade Geral do Estado:

Art. 5º A estrutura organizacional básica da Secretaria de Estado da Fazenda compreende:

VI - Nível de Execução Programática:

...

c) Unidades subordinadas ao Diretor de Contabilidade Geral do Estado:

1. Departamento de Contabilidade Geral - DCOG;

2. Departamento de Coordenação do Sistema Integrado de Finanças - DSIAF;

3. Departamento de Normatização Contábil - DNC;

4. Departamento de Contabilidade de Custos - DCOC. (grifo nosso) (PARANÁ, 2021)

Outrossim, foram envidados esforços para conseguir recursos orçamentários, os quais estão previstos e constam no Programa de Trabalho da Lei Orçamentária Anual 2022 (2021, p. 275), conforme segue:

Código: 2902.04123415.098

Especificação: Modernização Da Gestão Fiscal Do Estado Do Paraná - PROFISCO II – PR.

Contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal, da administração financeira e do gasto público, inclusive com a implantação do orçamento por resultado e da contabilidade de custos, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais. (grifo nosso) (PARANÁ, 2021)

Optou-se por iniciar os trabalhos nas áreas de saúde e educação, considerando as especificidades e volume de despesas, e em razão disso, a possibilidade de facilitar a ampliação para as demais unidades do estado.

Desta forma, preliminarmente realizaram-se reuniões com os gestores da Secretaria de Estado da Educação (SEED) e da Secretaria de Estado da Saúde (SESA), com os responsáveis pela contabilidade, bem como demais colaboradores indicados pelas referidas unidades. Considerando o interesse das referidas unidades, sugeriu-se a instituição de uma comissão para o desenvolvimento de estudos para conhecer de forma mais detalhada os

processos e sistemas utilizados na SESA e na SEED e viabilizar a implantação da contabilidade de custos.

Sendo assim, foi publicada a Resolução Conjunta SAFA/SESA/SEED nº 17, de 04 de novembro de 2021, que institui a Comissão de Estudo e Implantação da Contabilidade de Custos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Paraná.

Parágrafo único. O estudo a que se refere o caput será efetuado de forma colaborativa, ao passo que a implantação será efetuada pela Secretaria de Estado da Fazenda – SEFA, devendo ser acompanhada pelos demais membros da Comissão.

Art. 2º A Comissão de que trata o art. 1º terá as seguintes atribuições.

I – estudo, avaliação, absorção e transferência de conhecimento e tecnologia de Contabilidade de Custos, visando a utilização por toda a Administração do Executivo Estadual;

II – desenvolver metodologia e ferramenta de Contabilidade de Custos a ser implantada no Poder Executivo;

III – sugerir, validar e homologar alterações a serem implementadas no layout de sistemas que eventualmente possam contribuir para implementação da Contabilidade Custos; e

IV – conjugar esforços de interesses, obrigando-se a promover a articulação entre as pessoas diretamente envolvidas no processo para a realização das ações.

...

Art. 5º A implementação da metodologia da Contabilidade de Custos será efetuada pela SEFA, após finalizados os trabalhos de estudo e avaliação pelos membros da Comissão.

Parágrafo único. A implementação de que trata o caput deverá ser acompanhada pelos membros das demais secretarias, cabendo-lhes sugerir alterações e melhoramentos. (PARANÁ, 2021)

Iniciaram-se os estudos e trabalhos com relação à Implantação da Contabilidade de Custos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Paraná, diversas reuniões foram realizadas, nas quais foram expostos alguns pontos relevantes, como:

04/08/21

- ✓ Aperfeiçoar a execução contábil e o melhor detalhamento dos elementos contábeis;
- ✓ Reconhecimento das despesas por competência;
- ✓ Tratativas das despesas obrigatórias;
- ✓ Dificuldade de apresentar a real execução das Diretorias e a necessidade do detalhamento por Centro de Custos, como forma de identificar as despesas;
- ✓ Necessidade de analisar algumas variáveis, como reconhecimento de dívida, e que a metodologia de custos deverá estar preparada para essas variáveis;
- ✓ Dificuldades que enfrentam para fazer levantamentos de custos, e quando conseguem organizar algumas informações, são valores estimados.

Acrescenta também, que cada secretaria tem sua particularidade, falta expertise, há necessidade de adequação, o trabalho não trará resultado imediato, e comenta que seria interessante iniciar 2022 com uma metodologia para implantação ou ao menos iniciar esse trabalho com o auxílio da Diretoria de Contabilidade Geral do Estado;

- ✓ Existência de alguns sistemas paralelos de controle, e que para implantação de custos na secretaria, será necessária uma sondagem sobre o nível de execução, análise das etapas, elaboração de um cronograma, apresentação de orientações coordenadas, etc.;
- ✓ Definir uma unidade piloto para testar a metodologia e posteriormente ir aperfeiçoando.

10/08/21

- ✓ Interesse na transmissão da tecnologia e ferramentas utilizadas no sistema de tecnologias de Business Intelligence – BI da SEED para que esta possa auxiliar a SEFA a criar um sistema de controle, avaliação e acompanhamento dos processos de decisões relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado do Paraná por meio do qual conseguirá fazer o controle e a boa logística do controle contábil estabelecendo a efetividade de normas federais que demandam aos entes da federação a aplicação de sistema de contabilidade de custos em especial, em relação ao art. 99 da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que determina que os serviços públicos industriais devam manter uma contabilidade especial capaz de determinar os custos, ingressos e resultados sem afetar a escrituração patrimonial e financeira;
- ✓ contribuir com o desenvolvimento e demais ações para a implantação, além da disponibilização das ferramentas do sistema BI.
- ✓ A exemplo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para implantação do Sistema de Informações de Custos – SIC, porposto verificar a possibilidade de formalização de convênio com algumas universidades, integração dos sistemas estruturantes, etc.

24/08/21

- ✓ Mencionado a necessidade de formação de elaborar um Diagnóstico da atual situação, através de uma ação conjunta, reuniões, visitas, relatos, etc.
- ✓ Levantado a possibilidade de segregação dos estoques na contabilidade/balancete;
- ✓ Comentado sobre os almoxarifados e o Sistema de Administração de Materiais – SAM utilizado para controle de estoque, o qual se trata de um sistema logístico e completo;
- ✓ Sugestão de verificação da possibilidade de integrar o sistema SAM com o sistema de Gestão de Materiais e Serviços (GMS). No caso da impossibilidade de fazer a integração dos sistemas, ao menos exportar os dados e informações necessárias;
- ✓ Informado que o sistema GMS será atualizado para atendimento da nova lei de licitações, teria que agendar reunião com a Diretoria do Departamento de Logística para Contratação Pública (DECON/SEAP) para verificar a possibilidade de incluir essa demanda;
- ✓ Constatado que a classificação de itens utilizada não é igual da União: Catálogo de Materiais (CATMAT) e Serviços (CATSER). Foi criada uma classificação específica para o Estado do Paraná, teria que ser utilizado um “de/para” das informações do SAM para o GMS;
- ✓ Interesse da SESA no detalhamento (detalhar a nível de diretoria / coordenação / Unidades hospitalares e demais unidades);
- ✓ Relatado que o CEMEPAR, a Coordenação de Compras e a Divisão de Contratos atendem todas as unidades;
- ✓ Comentado sobre a importância do mapeamento das necessidades da SESA.

03/09/21

- ✓ Informado a importância de aproveitar o momento para levantar todas as informações necessárias para disponibilizar no novo sistema (SIAFIC);
- ✓ Com o desenvolvimento do sistema, será possível adequar alguns procedimentos e melhorar a qualidade das informações;
- ✓ Interesse na definição do módulo de custos ou na implantação de um sistema específico para a contabilidade de custos;

- ✓ Sugestão de comparação entre o sistema GMS e SAM, para verificar as principais diferenças entre eles;
- ✓ Comentado sobre a necessidade de realização de uma proposta de unificação de um sistema integrado na SESA, inclusive referente a gestão de convênios, que possa ser integrado com o novo sistema, desenvolvido tabelas, conforme existem no sistema SEI/CED. Dentre as atividades a serem realizadas, cita como exemplo, o mapeamento do número de centros de custos;
- ✓ Necessidade de padronizar os processos de trabalho, bem como a capacitação das equipes, citado a Lei de Licitações e Contratos Administrativos nº 14.333, de 01 de abril de 2021, e relatado também alguns trabalhos realizados, como a compilação do primeiro ano de compras (50 unidades) e informado que as licitações serão realizadas na SESA;
- ✓ necessidade de classificar adequadamente os empenhos no momento da emissão, como uso imediato ou almoxarifado, considerando que o registro contábil é realizado de forma automática e de acordo com a referida classificação;
- ✓ Informa a existência do Almoxarifado Central da SESA e que, posteriormente ocorre a descentralização para as unidades. São aproximadamente 150 unidades de negócios cadastradas no SIAF;

A Secretaria de Estado da Fazenda solicitou indicação de unidade piloto para estudo, avaliação e desenvolvimento de metodologia e ferramenta de Contabilidade de Custos, tendo em vista o interesse do Estado em aprimorar a eficiência do gasto público, a fim de garantir a otimização e a promoção do equilíbrio fiscal e de um ambiente financeiro público organizado conforme disposto na Resolução Conjunta SEFA/SESA/SEED nº 17 de 04 de novembro de 2021, conforme protocolo 18.635.286-6. A Secretaria de Estado da Saúde indicou o Hospital de Reabilitação do Paraná, Unidade do Complexo Hospitalar do Trabalhador (CHT).

Tendo em vista a formalização da indicação da unidade piloto, agendou-se uma visita na unidade.

Encontra-se também em elaboração as diretrizes para apuração de custos no governo do estado, cujos resultados esperados com a implantação do sistema de custos, são:

O monitoramento dos gastos públicos permitido pelo conhecimento do custo dos serviços públicos oferecerá subsídios à gestão da qualidade do gasto, ampliando o alcance dos controles contratuais e formação de métricas para a avaliação de desempenho.

A proposta de modelo de gestão de custos visa assegurar a confiabilidade das informações apresentadas, afastando quaisquer hipóteses de alteração manual de dados. Todo o processo de acumulação de custos, por conseguinte, deverá ocorrer por integrações de sistemas informatizados, a partir de parâmetros previamente fixados. Prevendo-se a adoção de duas perspectivas de saída de dados para o sistema: uma para uso geral (relatórios previamente formatados) e, outra, para usos específicos (aplicativos de confecção de relatórios de forma dinâmica).

Conseqüentemente, a partir da integração dos sistemas informatizados do Estado, será possível obter um fluxo de informações atualizadas em tempo real, bem como a concepção de metodologias para geração de parâmetros e indicadores. Em completo alinhamento com a finalidade precípua dos sistemas de controle, que buscam melhorar a gestão dos gastos evitando a ocorrência de desperdício de recursos públicos.

A otimização dos recursos, sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos produtos e serviços, deve ser um objetivo permanente nas instituições que buscam a excelência.

Tomando por base a relevância da adoção de uma gestão de custos, onde todos os resultados possam ser monitorados pela avaliação dos custos dos produtos/serviços entregues a sociedade pela administração pública, é possível reconhecer:

- Medidas de eficácia e eficiência;
- Identificação do Custo Unitário;
- Justa Definição de Preços e Tarifas; e
- Apuração da Margem de Contribuição Unitária.

4.1 Apresentação do produto: análise da implantação do sistema de custos do Estado do Paraná

A partir do que foi exposto quanto ao andamento da implantação do Sistema de Informações de Custos no Governo do Estado do Paraná e do que foi desenvolvido por meio da revisão de literatura, foi elaborado um quadro da situação atual de tal implantação.

Quadro 6 - Análise da implantação do sistema de custos do estado do Paraná

FASE	DESCRIÇÃO	O Paraná já cumpriu tudo o que determina a fase?		O que faltou fazer?	Em que momento deverá ser feito o que ainda não foi feito?
		Sim	Não		
1- Envolvimento dos gestores e demais servidores	Disseminar, no âmbito do serviço público federal a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos (STN, 2011).		Não	Envolvimento dos gestores da SEFA, SESA e SEED. Falta disseminar nas demais unidades e colaboradores.	Serão analisados os resultados na unidade piloto e então, será disseminado para as demais secretarias. Previsão 2023.
2 - Definir o método de custeio	Se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (CFC, 2011). O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal. A escolha do método de custeio varia de acordo com as necessidades, objetivos e limitações da organização. A instituição pode escolher primariamente um método simples de alocação, como o custeio direto, e então aperfeiçoar o método ou o sistema (Colussi e Souza, 2018).		Não	Os estudos da Diretoria de Contabilidade Geral apontam para o método de apropriação de custos direto e de ajustes patrimoniais para a contabilização de custos aos investimentos realizados, conforme orientado no Manual de Apuração de Custos (2018, 3ª Edição). Falta definir.	Previsão para definição em 2022.

3 - Atender atributos da informação	Relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade, granularidade (CFC, 2011).		Não	Consta nas Diretrizes de Apuração de Custos.	Deverá ocorrer na implantação do sistema de custos em 2024. A informação de custos gerada no sistema deverá atender todos os atributos.
4 - Mensurar, controlar e monitorar	<p>Demonstrar instrumentos de mensuração e controle de custos para “avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. Esse aproveitamento da informação de custos como instrumento de suporte à administração ajuda a mudar o modelo burocrático de gestão do estado para uma forma proativa de administrar, com o intuito de atender as necessidades sociais como “ transparência, <i>accountability</i>, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade” (STN, 2011).</p> <p>O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo (PEREIRA E SILVA (2003).</p> <p>Apresentar informações de forma que o gestor possa acompanhar “os custos dos bens e dos serviços tornando também as operações mais transparentes de modo que a sociedade avalie a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos” (PEREIRA, 2017).</p>		Não	Falta implantar o Sistema de Informações de Custos.	Em atendimento a Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020, a Contabilidade de Custos deverá ser implementada até 2024.

	Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos (NBC TSP 34, 2021).				
5 - Evidenciar objetos de custos	<p>A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:</p> <p>(a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;</p> <p>(b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação (CFC, 2011).</p>		Não	Incluído nos “requisitos do negócio” para implantação do sistema.	Na implantação do sistema, prevista para 2024.
6 - Definir o modelo de alocação dos custos indiretos	<p>Escolher o modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício (CFC, 2011).</p> <p>Decreto Lei nº 200/67 Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967).</p> <p>Lei nº 10.180/2001, organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal: Art. 15. “O sistema de contabilidade federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e evidenciar:</p>		Não	Falta definir o modelo de alocação dos custos indiretos.	<p>Será definido a forma de alocação de alguns custos indiretos, até a implantação do sistema, como por exemplo aluguel.</p> <p>Está previsto como competência da Divisão de Informação e Análise de Custos (DIAC): Elaborar estudos periódicos com</p>

	V – Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; (BRASIL, 2001).				objetivo do desenvolvimento e aperfeiçoamento de metodologias de cálculo dos custos.
7 - Bases de informação	Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.		Não.	Serão utilizados o seguintes sistemas: Sistema de Gestão de Materiais e Serviços (GMS), Sistema de Gestão do Patrimônio Móvel (GPM), Sistema de Gestão de Patrimônio Imobiliário (GPI), Sistema de Recursos Humanos (META 4), dentre outros. Os sistemas de gestão do patrimônio (GPM e GPI) ainda não possibilitam a realização de lançamentos de reconhecimento dos saldos patrimoniais, ante a ausência de	A adequação dos relatórios está sendo realizada e deve ser concluída em 2022.

				conformidade dos relatórios.	
8 - Integração com os demais sistemas	<p>O sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público (CFC, 2011).</p> <p>Tal ferramenta tem sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades (Colussi e Souza, 2018).</p>		Não	Alguns sistemas ainda não estão integrados.	Previsto integração de todos os sistemas no projeto para implantação do novo sistema de administração financeira, orçamentária, contábil e patrimonial no Estado (Projeto SIAFIC). Previsão de implantação até 2023.
9 - Implantação do sistema de custos	Deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).		Não	Está sendo realizado de forma gradual, mas ainda faltam definir diversas informações fundamentais, como por exemplo: critério de rateio dos custos indiretos, nível de granularidade, detalhamento dos custos.	Previsão de análise dos relatórios e informações na homologação do sistema, previsto para 2023.
10 - Gerar indicadores de custos	Indicadores de custos gerados fundamentados na informação de custos permitem, dentre outros, planejar com maior nível de acerto e podem auxiliar decisões em tempos de contingenciamento, proporcionando opções para a implementação de reduções de gastos mais elaboradas, em vez de cortes lineares que são usados em muitos casos (STN, 2011).		Não	Os indicadores ainda não foram definidos.	A definição dos indicadores deverá ser realizada até 2023.

11 – Responsabilidade pela informação de custos	A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade. A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2011).		Não	O Estado ainda não tem informações de custos. Falta implantar o Sistema de Informações de Custos.	Serão realizados treinamentos no sistema, para gerar relatórios e análise das informações após a implantação do sistema. Previsão de capacitação para usuário do sistema em 2025.
12 - Transparência	XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988). SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público (LORENZATO E BEH, 2014).		Não	O Estado ainda não tem informações de custos. Falta implantar o Sistema de Informações de Custos.	Compete a Divisão de Gestão da Informação No O novo sistema que será implantado no Estado (SIAFIC) prevê a integração com o sistema do Portal da Transparência. Previsão de publicação das informações de Custos no Portal da Transparência após implantação do Sistema de Informações de Custos prevista para 2024.

4.1.1 Análise sobre a implantação do sistema de custos do Estado do Paraná

4.1.1.1 Envolvimento dos gestores e colaboradores

A STN representa o Órgão Central do Sistema de Custos do Governo Federal e, dentre as competências descritas na portaria STN N° 157, de 09 de março de 2011, destaca a importância da disseminação das informações relacionadas à custos:

Disseminar, no âmbito do serviço público federal a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos (STN, 2011)

Soares e Parcianello (2017, p.9) concluíram em seus estudos, que uma das dificuldades na implantação de um sistema de informações de custos é a falta de envolvimento dos gestores no processo de implantação do sistema.

Com relação ao envolvimento dos gestores e demais servidores, preliminarmente a Diretoria de Contabilidade Geral do Estado (DCG) demonstrou a importância de um sistema de contabilidade de custos aos gestores da Secretaria de Estado da Fazenda. E esse envolvimento e demais trabalhos resultaram na publicação da Lei Complementar n° 231 de 17 de dezembro de 2020, que estabeleceu prazo para implantação da contabilidade de custos:

Art. 66. A Secretaria de Estado de Fazenda deverá definir a metodologia da contabilidade de custos em até 36 (trinta e seis) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar, ouvidos os Poderes Legislativo e Judiciário, Ministério Público e o Tribunal de Contas.

Parágrafo único. A contabilidade de custos deverá ser implementada em até 48 (quarenta e oito) meses após a entrada em vigor desta Lei Complementar (PARANÁ, 2020).

Outrossim, foram envidados esforços para conseguir recursos orçamentários, os quais estão previstos e constam no Programa de Trabalho da Lei Orçamentária Anual 2022 (2021, p. 275), conforme segue:

Código: 2902.04123415.098

Especificação: Modernização Da Gestão Fiscal Do Estado Do Paraná - PROFISCO II – PR.

Contribuir para a sustentabilidade da gestão fiscal, por meio do aperfeiçoamento da gestão fazendária, da administração tributária e contencioso fiscal, da administração financeira e do gasto público, inclusive com a implantação do orçamento por resultado e da contabilidade de custos, atendendo às diretrizes estratégicas estaduais. (grifo nosso) (PARANÁ, 2021)

Também foram envolvidos os gestores da Secretaria de Estado da Saúde e da Secretaria de Estado da Educação e do Esporte, sendo constatado que há grande interesse na implantação da contabilidade de custos. Sendo assim, após algumas reuniões, ocorreu a sugestão da criação de um grupo de trabalho envolvendo colaboradores das três secretarias e então, foi

publicada a Resolução Conjunta SAFA/SESA/SEED nº 17, de 04 de novembro de 2021, que institui a Comissão de Estudo e Implantação da Contabilidade de Custos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Paraná.

A Diretoria de Contabilidade Geral da Secretaria de Estado de Fazenda (SEFA) está buscando a disseminação da contabilidade de custos, mas muito ainda precisa ser feito para atingir as demais unidades e colaboradores, para que a implantação obtenha êxito.

4.1.1.2 Definição do método de custeio

Deverá ser definido o método de custeio que será utilizado no sistema de informações de custos.

Se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (CFC, 2011).

O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal.

A escolha do método de custeio varia de acordo com as necessidades, objetivos e limitações da organização. A instituição pode escolher primariamente um método simples de alocação, como o custeio direto, e então aperfeiçoar o método ou o sistema (Colussi e Souza, 2018).

A Diretoria de Contabilidade Geral do Estado, ainda está estudando o método a ser utilizado na implantação de custos no estado do Paraná. No entanto, nas reuniões fala-se sobre o método de apropriação de custos direto e de ajustes patrimoniais para a contabilização de custos aos investimentos realizados, conforme orientado no Manual de Apuração de Custos (2018).

Na Diretriz de Custos que encontra-se em elaboração, está definido que será iniciado a apuração de custos considerando as despesas orçamentárias liquidadas, seguindo o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP, o qual indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal (BRASIL, 2014).

Desta forma, podemos observar que a metodologia a ser implantada no estado tem embasamento em estudos e experiências que deram certo e poderá ser utilizada com a grande possibilidade de dar um bom resultado.

No regimento interno da Diretoria de Contabilidade Geral do Estado em elaboração, está sendo previsto no item II, como competência do Departamento de Contabilidade de Custos:

II. Orientar as metodologias de apuração dos custos dos serviços públicos propostas pelos órgãos;

Ainda no Regimento Interno em elaboração, está previsto como competência da Divisão de Gestão de Custos (DGEC), no item 1:

1. Preparar as metodologias de cálculo dos custos com vistas a fornecer informações sobre os custos em termos globais e setoriais, por atividades específicas, tais como: ensino, saúde, transportes e outras que venham a ser de interesse da administração;

4.1.1.3 Atendimento dos atributos da informação

É de fundamental importância que a elaboração da informação de custos atenda às propriedades estabelecidas na NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011, resguardando as especificidades da estrutura do Estado. Contudo, para a implantação de Custos deverá obrigatoriamente acolher os atributos conceituados de informação conforme abaixo (CFC, 2011):

Relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade, granularidade (CFC, 2011).

Colussi e Souza (2018, p.4-5) também descrevem os atributos definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (2011), bem como citam as características qualitativas das informações de custos, sendo: “compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade, granularidade e confiabilidade, em conformidade com a NBC T 16.11”.

Também constam na Diretriz de Apuração de Custos que está sendo elaborada para implantação do sistema de informações de custos no estado do Paraná, porém será necessário aperfeiçoar a execução contábil e o melhor detalhamento dos elementos contábeis, para que se atenda o atributo da granularidade.

4.1.1.4 Mensurar, controlar e monitorar

A Secretaria do Tesouro Nacional publicou o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC (BRASIL, 2018), com os seguintes objetivos:

apresentar conceitos básicos de custos aplicados ao setor público; relatar a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC; abordar aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC e descrever etapas recomendadas no processo de implantação da **mensuração** e avaliação de custos no âmbito de cada órgão (grifo nosso).

Demonstrar instrumentos de mensuração e controle de custos para “avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (STN, 2011).

O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo (PEREIRA E SILVA (2003).

Apresentar informações de forma que o gestor possa acompanhar “os custos dos bens e dos serviços tornando também as operações mais transparentes de modo que a sociedade avalie a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos” (PEREIRA, 2017).

Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos, mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos (NBC TSP 34, 2021).

Machado, Holanda e Bezerra (2010, p.1) relatam sobre a importância da Informação de Custos e a necessidade de aumentar o debate sobre mensuração de custos.

Diante do exposto, o sistema de informações de custos deve ser capaz de mensurar, controlar e monitorar as despesas. Nesse sentido, o regimento interno da Diretoria de Contabilidade Geral do Estado em elaboração, dentre outras competências do Departamento de Contabilidade de Custos, está sendo previsto nos itens I e IV as seguintes atribuições:

I. Coordenar sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento dos custos dos serviços públicos relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado do Paraná;

IV. Acompanhar, analisar e controlar os custos dos órgãos e das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional do Estado;

Ainda no Regimento Interno em elaboração, está previsto como competência da Divisão de Gestão de Custos (DGEC) Consta no item 4:

4. Realizar o monitoramento e a manutenção do sistema de custos dos serviços públicos, do cadastro das unidades administrativas e dos demais sistemas sob sua responsabilidade;

4.1.1.5 Evidenciar objetos de custos

A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- (a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
- (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação (CFC, 2011).

O Decreto Lei nº 200/67 Art. 79 estabelece que: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967).

A Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, e que concede à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal estabelece no art. 15. que:

“O sistema de contabilidade federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e **evidenciar** (grifo nosso):

V – Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; (BRASIL, 2001).

A evidenciação dos objetos de custos, não consta previsto na Diretriz para Apuração de Custos, bem como no regimento interno da Contabilidade Geral do Estado, ambos em elaboração.

4.1.1.6 Definir o modelo de alocação dos custos indiretos

Escolher o modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício (CFC, 2011).

Colussi e Souza (2018, p.1) citam como uma das dificuldades mencionadas pelos gestores do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul para implantação do Sistema de Custos do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região (SICTRT4), no item b: “o rateio dos custos indiretos: na área judiciária e administrativa”.

No Regimento Interno em elaboração, está previsto como competência da Divisão de Informação e Análise de Custos (DIAC), no item 1:

1. Elaborar estudos periódicos com objetivo do desenvolvimento e aperfeiçoamento de metodologias de cálculo dos custos com vistas a fornecer informações sobre os custos em

termos globais e setoriais, por atividades específicas, tais como: ensino, saúde, transportes e demais custeios de interesse da administração pública estadual;

Desta forma, entende-se que o Estado do Paraná irá prever o desenvolvimento e aperfeiçoamento de metodologias de cálculos de custos.

4.1.1.7 Integração com os demais sistemas

O sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público (CFC, 2011). Tal ferramenta tem sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades (Colussi e Souza, 2018).

O Sistema Integrado de Finanças Públicas do Estado do Paraná – SIAF, que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Estadual, não apresenta integração com diversos sistemas utilizados.

Com relação à Gestão patrimonial por exemplo, o Estado do Paraná utiliza três sistemas: Sistema de Gestão de Materiais (GMS), Sistema de Gestão do Patrimônio Móvel (GPM) e o Sistema de Gestão de Patrimônio Imobiliário (GPI). Os sistemas ainda não estão integrados com o sistema de contabilidade.

No entanto, o sistema SIAFIC que está sendo implantado, consta previsto as integrações com os demais sistemas.

4.1.1.8 Implantação do sistema de custos

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/2011 (CFC, 2011), a implantação deve ser sistemática e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).

Nesse sentido, está sendo previsto na Diretriz de Apuração de Custos que está sendo elaborada para implantação do sistema de informações de custos no Estado do Paraná, a referida orientação do Conselho Federal de Contabilidade.

4.1.1.9 Gerar indicadores de custos

Corroborando com a orientação a implantação do Sistema de Contabilidade de Custos deverá ser sistemática e gradual, considerando os objetivos organizacionais almejados, os processos decisórios que tomarão por base as informações de custos elencados com foco nos seus diferentes grupos de usuários, bem como respeitando os critérios de transparência e controle social.

Indicadores de custos gerados fundamentados na informação de custos permitem, dentre outros, planejar com maior nível de acerto e podem auxiliar decisões em tempos de contingenciamento, proporcionando opções para a implementação de reduções de gastos mais elaboradas, em vez de cortes lineares que são usados em muitos casos (STN, 2011).

Esse aproveitamento da informação de custos como instrumento de suporte à administração ajuda a mudar o modelo burocrático de gestão do estado para uma forma proativa de administrar, com o intuito de atender as necessidades sociais como “transparência, *accountability*, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade” (STN, 2011).

4.1.1.20 Responsabilidade pela informação de custos

O Governo do Estado do Paraná está em processo de estudos para implantação do sistema de informações de custos, desta forma ainda não foram definidas e disseminadas as responsabilidades sobre as informações de custos.

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade. A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2011).

4.1.1.21 Transparência

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988).

SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público (LORENZATO E BEH, 2014).

No Regimento Interno em elaboração, está previsto como competência da Divisão de Gestão da Informação (DGIN), Divisão do Departamento de Coordenação do Sistema Integrado de Finança DSIAF, no item 7: Acompanhar a publicação das informações registradas no sistema de contabilidade utilizado pelo Estado em meios eletrônicos de acesso público, quanto a execução orçamentária, financeira e contábil, disponibilizando e mantendo atualizadas no Portal Transparência do Estado;

4.1.1.22 Outros aspectos levantados

Foi constatado que alguns registros contábeis ainda não são realizados no momento em que ocorrem, deverá ser realizado um trabalho para que ocorra o reconhecimento pleno das despesas por competência. Há questões patrimoniais que afetam a contabilidade de custos que deverão ser resolvidas.

Os bens móveis e imóveis devem estar registrados corretamente na contabilidade.

Segundo a diretriz da gestão de custos que está sendo elaborada, o sistema de informações de custos deverá contemplar metodologia de apuração e de acompanhamento que permita:

- a) comparabilidade entre os custos de órgãos e entidades públicas e acompanhar sua evolução, referenciada em base histórica;
- b) geração de relatórios, por unidade organizacional, itens de custos e atividades, detalhando quanto, quem, o que e como está evoluindo o gasto na unidade;
- c) correlação entre os custos, tempo de implantação e atingimento dos resultados planejados por programas e unidades; e
- d) análise de resultados para priorização de alocação de recursos.

Atender os atributos referentes à relevância, oportunidade, fidedignidade, comparabilidade, granularidade, utilidade, especificidade, adaptabilidade e valor social.

Seguir os princípios contábeis da entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência. A execução orçamentária e financeira pública apresentam certas complicações devido às suas especificidades. Sendo assim, com o objetivo de apresentar a informação de custos de forma confiável, é fundamental a compatibilização de lançamentos, para que a execução orçamentária refletida na execução financeira e, ainda, há

necessidade de ajustes patrimoniais para a contabilização de custos aos investimentos realizados (BRASIL, 2018).

Entendeu-se que o estágio da despesa que melhor exporia a evidenciação do esforço da administração pública para execução de suas atividades é a liquidação da despesa.

4.2 Apresentação do produto: Plano de ação da SEFA para a implantação do sistema de custos do Estado do Paraná

Efetuada a análise das ações da SEFA para a implantação do sistema de custos, pode-se identificar os pontos que precisam ser trabalhados, juntamente com as ações necessárias para prevenir problemas e determinar as fases em que cada normativa será assegurada. Para isto, foi elaborado um plano de ação para a SEFA, que tem a incumbência de organizar e planejar a implantação do sistema.

Quadro 7 - Plano de ação da SEFA para a implantação do sistema de custos do estado do Paraná

FASES NECESSÁRIAS	AÇÕES (Subdivisão das FASES)	DESCRIÇÃO	Requisitos que devem ser assegurados na FASE	Problemas esperados na FASE	Ação para evitar problemas na FASE	Previsão
1-Envolver os gestores e demais servidores	1.1 Realizar reunião com os gestores da SESA e SEED. 1.2 Disseminar aos demais gestores e colaboradores.	Disseminar, no âmbito do serviço público federal a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos (STN, 2011).	Envolvimento dos gestores e demais servidores.	Falta disseminar nas demais unidades e colaboradores.	1.1 Envolvimento dos gestores da SEFA, SESA e SEED. 1.2 Disseminar nas demais unidades e colaboradores.	1.1 Ok. 1.2 Previsão 2023.
2 - Definir o método de custeio	2.1 Analisar os métodos de classificação de custos 2.2 Realizar <i>Benchmarking</i> em outras entidades que já implantaram a contabilidade de custos 2.3 Definir o método de custeio a ser utilizado	Se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno. (CFC, 2011). O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público/MCASP (BRASIL, 2014), indica o custeio direto como adequado ao setor público, iniciando-se com as despesas orçamentárias liquidadas e efetivação de alguns ajustes, até se chegar ao custo ideal. A escolha do método de custeio varia de acordo com as necessidades, objetivos e limitações da organização. A instituição pode escolher primariamente um método simples de alocação, como o custeio direto, e então aperfeiçoar o método ou o sistema (Colussi e Souza, 2018).	Definição do método de custeio.	A classificação incorreta dos custos afeta a precisão da informação.	2.1 Realizar análise dos métodos de custeio. 2.2 Realizar <i>Benchmarking</i> com outras entidades similares. 2.3 Deverá ser definido o método de custeio para identificar e classificar os custos antes da implantação do sistema.	2.1 Ok. 2.2 Realizado <i>Benchmarking</i> com o estado da Bahia e com a União. 2.3 Previsão para definição em 2022.
3 – Considerar os atributos da informação/características qualitativas/restrições.	3.1 Levantar em consideração os atributos/características qualitativas e restrições da informação.	Relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade, granularidade (CFC, 2011). Representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. As restrições a estas	Atendimento dos atributos/características as qualitativas/restrições referentes à relevância,	Deve considerar os atributos/as características qualitativas e restrições da informação. Para que	A informação de custos gerada no sistema deverá atender todos os atributos.	Deverá ocorrer na implantação do sistema de custos em 2024.

		características são materialidade, custo-benefício e alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas (CFC,2021).	oportunidade, fidedignidade, comparabilidade, granularidade, utilidade, especificidade, adaptabilidade e valor social.	a informação seja útil e compreensível ao usuário, bem como possibilite a geração de informações completas e confiáveis que possam realmente subsidiar os gestores nas tomadas de decisões.		
4 - Mensurar, controlar e monitorar	<p>4.1 Discernir, no âmbito do serviço público estadual, a cultura de mensuração, evidenciação e gestão de custos, como procedimentos indispensáveis na análise da forma de utilização dos recursos públicos.</p> <p>4.2 O processo de mensurar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros.</p> <p>4.3 É conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo na entidade (CFC, 2021).</p>	<p>Demonstrar instrumentos de mensuração e controle de custos para “avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. Esse aproveitamento da informação de custos como instrumento de suporte à administração ajuda a mudar o modelo burocrático de gestão do estado para uma forma proativa de administrar, com o intuito de atender as necessidades sociais como “ transparência, <i>accountability</i>, acompanhamento social e responsabilidade no consumo de recursos públicos, orientando a execução do gasto com melhor qualidade” (STN, 2011).</p> <p>O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo (PEREIRA E SILVA (2003).</p> <p>Apresentar informações de forma que o gestor possa acompanhar “os custos dos bens e dos serviços tornando também as operações mais transparentes de modo que a sociedade avalie a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos” (PEREIRA, 2017).</p> <p>Os custos dos objetos, intermediários e finais, devem ser adequadamente reconhecidos,</p>	Mensuração, controle e acompanhamento.	Improvável gerenciamento mais racional nos gastos do governo.	<p>4.1 A implantação será viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação.</p> <p>4.2 Prever na implantação do sistema e na homologação verificar a conformidade das informações geradas (CFC, 2021).</p> <p>4.3 Definir unidade piloto</p>	<p>4.1 Previsão para o 2º semestre de 2023.</p> <p>4.2 Em atendimento a Lei Complementar nº 231 de 17 de dezembro de 2020, a Contabilidade de Custos deverá ser implementada até 2024.</p> <p>4.3 Ok.</p>

		mensurados e evidenciados em sistema informacional projetado para gerenciamento de custos (NBC TSP 34, 2021).				
5 - Evidenciar objetos de custos	5.1 O processo de evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros (CFC,2021).	A entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente: (a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões; (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação (CFC, 2011).	Evidenciação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública. Evidenciação dos resultados da gestão.	Falta implantação do sistema de custos que permita gerar relatórios para análise da gestão.	5.1 Prever a emissão de diversos relatórios com informações que possam subsidiar a gestão na tomada de decisões.	Após a implantação do sistema, prevista para 2024.
6 - Definir o modelo de alocação dos custos indiretos	6.1 Realizar <i>Benchmarking</i> em outras entidades que já implantaram a contabilidade de custos.	Escolher o modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício (CFC, 2011). Decreto Lei nº 200/67 Art. 79: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). Lei nº 10.180/2001, organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concede à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal: Art. 15. “O sistema de contabilidade federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União e evidenciar:	Definir metodologia da contabilidade de custos. A alocação deve ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes (CFC,2021).	A alocação dos custos afeta a precisão da informação.	Deverá ser definido o método de alocação dos custos indiretos antes da implantação do sistema. Direcionador de custo é o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.	6.1 Realizado <i>Benchmarking</i> com o estado da Bahia e com a União. Previsão para definição em 2022.

		V – Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; (BRASIL, 2001).				
7 - Bases de informação	7.1 – Acompanhamento e adequação dos sistemas para a migração e extração correta das informações.	Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.	Serão utilizados os seguintes sistemas: Sistema de Gestão de Materiais e Serviços (GMS), Sistema de Gestão do Patrimônio Móvel (GPM), Sistema de Gestão de Patrimônio Imobiliário (GPI), Sistema de Recursos Humanos (META 4), dentre outros. Os sistemas de gestão do patrimônio (GPM e GPI) ainda não possibilitam a realização de lançamentos de reconhecimento dos saldos patrimoniais, ante a ausência de conformidade dos relatórios.	Deve considerar os atributos/as características qualitativas e restrições da informação. Para que a informação seja útil e compreensível ao usuário, bem como possibilite a geração de informações completas e confiáveis que possam realmente subsidiar os gestores nas tomadas de decisões.	A informação de custos gerada no sistema deverá atender todos os atributos.	A adequação dos relatórios está sendo realizada e deve ser concluída em 2022.
8 - Integração com os demais sistemas	8.1 Integrar os demais sistemas contábeis com o novo sistema de administração financeira, orçamentária, contábil e patrimonial no Estado (Projeto SIAFIC). 8.2 Integrar o sistema de informações de custos com o SIAFIC.	O sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público (CFC, 2011). Tal ferramenta tem sua eficiência atrelada à integração com o orçamento e o planejamento, obrigatório a todas as entidades (Colussi e Souza, 2018).	A integração dos sistemas.	Alguns sistemas ainda não estão integrados com o sistema de administração financeira, orçamentária e contábil do Estado.	8.1 A integração de todos os sistemas está prevista no projeto para implantação do novo sistema (SIAFIC). 8.2 Utilizar o sistema SIAFIC como base para o	8.1 Previsão de implantação do SIAFIC em 2023. 8.2 Prevista para 2024.

					<p>sistema de informações de custos.</p>	
<p>9 - Implantação do sistema de custos</p>	<p>9.1 Capacitar a equipe e divulgação do modelo.</p> <p>9.2 Permitir a emissão de relatórios em conformidade com as informações existentes.</p> <p>9.3 Gestão das informações de custos.</p>	<p>Deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social (CFC, 2011).</p>	<p>Manter dados no sistema, armazenar dados em outros sistemas, extrair dados de outros sistemas e transferir dados para outros sistemas; Sumarizar custos classificados para atribuir e calcular custos transferidos a vários objetos de custos atribuídos sob regras armazenadas no sistema; Associar certas receitas com custos sob outras regras armazenadas no sistema; Calcular custos unitários; Preparar relatórios e proporcionar suporte ou outros dados no sistema. Quanto maior a quantidade de informações e requisitos dos relatórios, maior será a complexidade dos requisitos funcionais. A International Federation of Accountants (2000) defende que os</p>	<p>Falta implantação do sistema de custos que permita gerar relatórios para análise da gestão.</p>	<p>9.1 Viabilizar a capacitação da equipe.</p> <p>9.2 Prever a emissão de diversos relatórios com informações que possam subsidiar a gestão na tomada de decisões.</p> <p>9.3 Capacitar os gestores para avaliar o consumo dos recursos, por meio da análise das informações de custos geradas. O objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho (CFC, 2021).</p>	<p>9.1 Previsão para o 2º semestre de 2023.</p> <p>9.2 Prevista para 2024.</p> <p>9.3 Após implantação do sistema prevista para 2024.</p>

			<p>relatórios devem fornecer os custos de saídas, precisam ser compreensíveis para o nível acima da gerência operacional e limitados pela essencialidade da informação gerencial. A entidade também aponta que tais documentos devem identificar custos controláveis para cada organização, fornecer detalhes para alertar sobre problemas e comparar os custos com os planejamentos, orçamentos ou padrões, ser consistentes com o regime contábil adotado e relevantes para o planejamento do orçamento e da execução (COLUSSI; SOUZA, 2018).</p>			
10 - Gerar indicadores de custos		Indicadores de custos gerados fundamentados na informação de custos permitem, dentre outros, planejar com maior nível de acerto e podem auxiliar decisões em tempos de contingenciamento, proporcionando opções para a implementação de reduções de gastos mais elaboradas, em vez de cortes lineares que são usados em muitos casos (STN, 2011).	Apresentar indicadores de custos gerados.	Não há indicadores de custos.	Definir indicadores de custos.	Após a implantação do sistema, prevista para 2024.

11 – Responsabilidade pela informação de custos		<p>A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere às informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade. A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada. A responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil (CFC, 2011).</p>	Definir a responsabilidade pelas informações de custos.	O Estado ainda não tem informações de custos. Falta implantar o Sistema de Informações de Custos.	Treinamento para técnicos, gestores e usuários do sistema. Esclarecer a responsabilidade e competência no processo de geração de custos.	Após a implantação do sistema, prevista para 2024.
12 - Transparência	12.1 Utilizar a informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos, inclusive transparência.	<p>XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988). SIC é um instrumento eficiente que pode proporcionar benefícios como a organização estrutural dos órgãos, o aperfeiçoamento da gestão, a qualidade e a transparência do gasto público (LORENZATO E BEH, 2014).</p>		O Estado ainda não tem informações de custos. Falta implantar o Sistema de Informações de Custos.	12.1 Deverá ser previsto a publicação das informações de custos no sistema Portal da Transparência utilizado no Estado.	12.1 Após a implantação do sistema, prevista para 2024.

O plano de ação servirá como guia para a implementação das ações necessárias para a implantação do Sistema de Custos. É importante salientar que, posteriormente, deverão ser criados outros planos de ações, derivados deste primeiro, que contemplem as ações necessárias para a implantação do sistema de custos em cada órgão do estado do Paraná. Cada um destes planos contemplará ações específicas para cada órgão, considerando as características específicas de cada órgão e as necessidades encontradas para que tal órgão possa alcançar o nível de exigências informacionais e envolvimento necessários.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste trabalho é impulsionado pela exigência legal da implantação do SICSP. A contabilidade de custos na administração pública tem como marco inicial a Lei Federal n.º 4.320/64. No entanto, em se tratando de arcabouço legal para implementação de custos, cumpre atender a Lei Complementar 101/2000 (LRF). Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade destacam-se a NBC T 16.11 e a NBC TSP 34. Por derradeiro, no estado do Paraná, a publicação da Lei Complementar n.º 231 de 17 de dezembro de 2020, a qual estabelece prazo e determina que a Secretaria de Estado da Fazenda defina a metodologia da contabilidade de custos e providencie a implementação da contabilidade de custos.

Diante da obrigatoriedade legal, todos os entes federativos devem tomar as providências no sentido de realizar a implantação do SICSP, porém carecem de informações e estudos que auxiliem nesse processo. Assim, o objetivo proposto por esta dissertação foi analisar a situação atual de implantação do sistema de custos e propor instrumentos que auxiliem tal implementação, conforme diretrizes e padrões estabelecidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

O referencial teórico demonstrou que os especialistas em contabilidade do setor público do Brasil concordam com a importância da gestão de custos no contexto atual, contribuem para comparações de resultados, serviços, setores, entidades, melhoria da gestão e a utilização dos recursos, efetividade, eficiência, eficácia, planejamento, tomada de decisão, controle social, função alocativa (orçamento) e transparência pública. No entanto, são raros os entes públicos que implantaram ou tentaram a implantação, a qual é considerada o início de um longo processo Pereira e Silva (2003, p. 2), Monteiro e Pinho (2017, p.1), Lovato (2015, p.22) e Lorenzato e Beh (2014). A pesquisa realizada nos municípios das regiões centrais do

Rio Grande do Sul também comprova que um número reduzido de ações efetivas foram exercidas para a implantação do sistema de custos na maior parte dos municípios da região, mesmo com a instituição de normas técnicas para a adoção Soares e Parcianello (2017). Resultados semelhantes foram encontrados nos municípios do estado do Paraná (LOVATO, 2015) e nos municípios mineiros (GUMIER, 2020).

Um ponto crucial apontado pela revisão de literatura refere-se às principais dificuldades relatadas pelos estudos mais recentes, o que permitiu identificar situações similares no caso em tela como: o baixo envolvimento de outras unidades e, principalmente de colaboradores, os sistemas utilizados atualmente não se integram com o sistema de contabilidade, a falta de previsão da evidenciação dos objetos de custos. Além destas, outras ações puderam ser agregadas ao rol de ações necessárias para a implantação do sistema de custos do Paraná (COLUSSI; SOUZA, 2018, SOARES; PARCIANELLO, 2017, MONTEIRO; PINHO, 2017, LORENZATO; BEH, 2014).

Além dos estudos recentes, a inclusão e organização da legislação, teve grande contribuição para o atingimento do objetivo dessa dissertação. Cabe citar a NBC T 16.11, publicada em 2011, que trata da implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) e a NBC TSP 34, publicada em 2021, com o objetivo de estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Outro aspecto fundamental, com base no referencial teórico e normativas, foi entender o que o estado do Paraná já desenvolveu e verificar o que precisará ser realizado.

Para fazer a análise dos dados, foram elaboradas etapas para a implementação do sistema, com base em instruções da STN e experiências do governo federal, bem como acrescentar as normativas necessárias em cada etapa e possíveis problemas que poderão ser evitados, permitindo assim analisar e apontar o que já foi feito e propor um plano de ações para a Secretaria de Estado da Fazenda, atingindo assim o objetivo proposto neste estudo.

Constatou-se que, existem poucas pesquisas sobre a implantação do SICSP, sendo assim, para estudos futuros, sugere-se a realização de pesquisas em unidades do setor público que implantaram o SICSP, análise dos relatórios gerados e demonstração das informações que poderão subsidiar os gestores nas tomadas de decisões com o objetivo de evidenciar a utilidade e benefícios que a gestão de custos pode proporcionar.

A análise e planejamento de um sistema de custos é fundamental para subsidiar a Implantação de um Modelo de Gestão de Custos no Estado do Paraná, em razão de apresentar as fases necessárias, identificar em que fase o estado se encontra e propor um plano de ação com

os requisitos a serem assegurados em cada fase, os possíveis problemas e a forma de mitigá-los. Contudo, em razão da complexidade, não serão suficientes para atingir o objetivo de gestão efetivamente, subsidiar de fato a tomada de decisão, para isso, precisará avançar muito, principalmente no que se refere aos métodos de custeio e definição da metodologia adequada, conforme apontam os estudos de casos internacionais. Cabe ressaltar ainda, que uma análise consistente exige comparação.

O Estado do Paraná alinhado com o contexto das reformas gerenciais ocorridas na administração pública nos últimos anos, está trabalhando para a adoção de direcionamento estratégico para gestão de custos, mas encontra-se em um estágio inicial e precisará avançar substancialmente e esses instrumentos baseados na literatura e nas Normas Brasileiras de Contabilidade poderão contribuir na implantação de um sistema de contabilidade de custos. O Paraná deverá adotar instrumentos que possibilitem a comparação dos custos das políticas e programas em relação aos resultados obtidos, permitindo a verificação da eficiência da alocação dos recursos públicos, por meio da comparação entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, bem como comparações entre os custos incorridos ou serviços semelhantes e o volume de entregas efetuado, em comparação com exercícios passados. Cabe ressaltar que é preciso avançar na escolha do método de custeio para garantir que as informações de custos públicos sirvam de base para uma gestão por resultados e para a formulação de planos plurianuais e propostas orçamentárias, bem como servir de referência para as respostas das recomendações e determinações dos órgãos de controle interno e externo.

O tema relacionado ao gerenciamento de custos não poderia ser mais adequado, uma vez que os recursos públicos são escassos e precisam ser utilizados de forma que produzam entregas com a máxima eficiência à sociedade.

REFERÊNCIAS

ALDANA, N. A.; Evaluación de los costos totales de las prestaciones de un Hospital de baja complejidad de la red del servicio de salud del Libertador Bernardo O'higgins. Disponível em https://repositorio.uft.cl/xmlui/bitstream/handle/20.500.12254/11115/Ayala_Nicolas%202018.pdf?sequence=1. Acesso em 15 jul. 2022.

BENTO, L. F. O.; Transparência Pública: A Informação Contábil e o controle Social no Combate a Corrupção. Disponível em <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/109480/000946069.pdf?sequence=1>. Acesso em 06 abr. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 abr. 2022.

CEPEDA, O. E. A.; O método de custos ABC e sua aplicação na Universidade Nacional de Chimborazo (El Método De Costos Abc Y Su Aplicación En La Universidad Nacional De Chimborazo). Disponível em <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/16481>. Acesso em 23 jun. 2022.

COLUSSI, G. P.; SOUZA, A. R. L.; Desafios para implantar um sistema de custos no tribunal regional do trabalho no Rio Grande do Sul. Disponível em <https://www.redalyc.org/journal/5142/514253830002/514253830002.pdf>. Acesso em 10 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. - Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em <https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/218958-nbc-t-16-11-sistema-de-informauuo-de-custos-do-setor-publico-aprova-a-nbc-t-16-11-sistema-de-informauuo-de-custos-do-setor-publico.html>. Acesso em 23 mar. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade: NBC TSP 34/ Conselho Federal de Contabilidade. - Brasília. Disponível em <https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>. Acesso em 17 abr. 2022.

DANTAS, L. A. O.; CALVO, J. M.; A Contabilidade Pública como Ferramenta de Gestão no Enfrentamento da Crise Financeira. Disponível em <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/contabilidade-publica>. Acesso em 01 abr. 2022.

DECRETO-LEI nº 200/67. Disponível em: Acesso em 21 ago. 2021.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ, PROPOSTA DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (PLOA) EXERCÍCIO 2022. Disponível em <https://www.documentador.pr.gov.br/documentador/pub.do?action=d&uuid=@gtf-escriba-sefa@e97c90a4-10de-4726-9c21-8e1ba724c277>. Acesso em 02 mai. 2022.

GUMIER, E. L.; O Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP): Uma análise da percepção dos controllers e contadores públicos nas prefeituras mineiras https://sig-arquivos.cefetmg.br/arquivos/20200562352dd12907270d81aeb1163a3/Parecer_disser-tao_com_ficha_catalogafica.pdf. Acesso em 16 abr. 2022.

HERNANDEZ, L. Y. R.; Uma necessária mudança paradigmática no ensino da estrutura de custos na formação do contador público. (Un cambio paradigmático necesario en la enseñanza de la estructura de los costos en la formación del contador público). Disponível em <https://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/546/859>. Acesso em 20 jun. 2022.

LEI COMPLEMENTAR Nº101. Disponível em: Acesso em 30 ago. 2021.

LIMA, G. L.; Pesquisa Qualitativa: Bases Históricas e Epistemológicas. Disponível em <http://www.ensaiospedagogicos.ufscar.br/index.php/ENP/article/view/58/83>. Acesso em 05 mar. 2022.

LORENZATO, N. T.; BEH, A.; Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. Disponível em <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/140580/000968418.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 09 abr. 2022.

LOVATO, E. L.; Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal. Disponível em http://repositorio.utfrpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1155/1/CT_PPG-PGP_M_Lovato%2c%20Ederson%20Luiz_2015.pdf. Acesso em 20 abr. 2022.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.; 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 15 mar. 2022.

MAIA, A. VALLE, A.; FROSSARD, L. B. M; CAMPOS, L. K.; MÉLO, L.; CARVALHO, M. A. B.; A importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil: propostas práticas para alcançar este objetivo. Disponível em <https://www.consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/A-IMPORTANCIA-DA-MELHORIA-DA-QUALIDADE-DO-GASTO-PUBLICO-NO-BRASIL-PROPOSTAS-PRATICAS-PARA-ALCANCAR-ESTE-OBJETIVO1.pdf>. Acesso em 02 abr. 2022.

MANZINI, E. J.; Entrevista semi-estruturada: análise de objetivos e de roteiros. Disponível em https://www.marilia.unesp.br/Home/Instituicao/Docentes/EduardoManzini/Manzini_2004_entrevista_semi-estruturada.pdf. Acesso em 22 mar. 2022.

MARIA, C. J.; OLIVEIRA, J. A. L.; 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 01 abr. 2022

MARTINS, E.; Contabilidade de custos: O uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle sua utilização para fins fiscais e societários as diferenças entre os métodos de custeio: custeio por absorção custeio variável RKW ABC (Custeio Baseado em Atividades). Disponível em <https://leandrofranceschini.com.br/ead/Arquivos/3%20Ano/Atividades%20-%20Semana%2001/Contabilidade%20de%20Custos%20I%20-%20Apostila%20-%203%20ADM%20ABC%20CONT.pdf>. Acesso em 01 abr. 2022.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; OLESCZUK, D. S.; Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4752>. Acesso em 15 jul. 2022. MINAYO, M. C. S.; Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001. Disponível em http://www.faed.udesc.br/arquivos/id_submenu/1428/minayo__2001.pdf. Acesso em 22 mar. 2022.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M. C. E.; SANTOS, W. V.; HOLANDA, V. B.; O Processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4791. Acesso em 02 abr. 2022.

MONTEIRO, R. P.; PINHO, J. C. C.; Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. Disponível em <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/424/428>. Acesso em 09 abr. 2022.

MONTEIRO, R. P. M.; Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. Disponível em <https://www.rasi.vr.uff.br/index.php/rasi/article/download/167/57/584>. Acesso em 01 abr. 2022.

NASCIMENTO, J. O.; NOVAES, R. C. S.; A evolução histórica da gestão de custos no setor público: da Lei n.º 4.320/64 à NBCT 16.11 (Resolução CFC 1366/11): Aplicação no ministério da saúde. Disponível em https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1725/987. Acesso em 02 abr. 2022

PEREIRA, J. R. T.; SILVA, A. C.; A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br>. Acesso em 02 abr. 2022.

RAEDER, S.; Ciclo de Políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. Disponível em <https://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/view/856/550>. Acesso em 22 mar. 2022.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R.; Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. Disponível em <https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 02 abr. 2022.

SANTOS, A. F.; Evolução dos modelos de administração pública no Brasil. Disponível em <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/administracao-publica-no-brasil>. Acesso em 16 abr. 2022.

SANTOS, M. R.; VOESE, S. B.; Gestão de custos no governo federal brasileiro. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4639/4657/4768>. Acesso em 16 mai. 2022.

SECHI, L.; Análise de políticas públicas: Diagnóstico de problemas, recomendação e soluções. Disponível em [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=CgMHEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=A++pala-vra++pol%C3%ADtica++\(policy\)%C3%A9++geralmente++usada++para++designar++o+conjunto+de+escolhas+que+uma+organiza%C3%A7%C3%A3o+faz+\(SEC-CHI,+2013\).&ots=fBdn_oelZx&sig=ish7x6RH6JLG2Rpv1X1iiRn58o#v=one-page&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=CgMHEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=A++pala-vra++pol%C3%ADtica++(policy)%C3%A9++geralmente++usada++para++designar++o+conjunto+de+escolhas+que+uma+organiza%C3%A7%C3%A3o+faz+(SEC-CHI,+2013).&ots=fBdn_oelZx&sig=ish7x6RH6JLG2Rpv1X1iiRn58o#v=one-page&q&f=false). Acesso em 22 mar. 2022.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN); Manual de Informações de Custos do Governo Federal - MIC. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>. Acesso em 23 fev. 2022.

SOARES, C. S.; PARCIANELLO, E.; A Implantação de sistemas de custos no setor público: buscando ações inovadoras a partir de um diagnóstico dos municípios da região central do RS. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/322642175.pdf>. Acesso em 09 abr. 2022.

SOUZA, V. G. R.; A evolução da administração pública brasileira: reforma gerencial, a nova gestão pública. Disponível em https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26866/1/2019_Vanessa-GoncalvesRibeiroSouza_tcc.pdf. Acesso em 02 abr. 2022.

THIOLLENT, M.; Metodologia da pesquisa-ação. Disponível em <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IaLQaeRzYL8J:https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2018/08/7-metodologia-da-pesquisa-ac3a7c3a3o.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-b-d>, Acesso em 22 mar. 2022.

TOLOI, G. G.; MANZINI, E. J.; Etapas da estruturação de um roteiro de entrevista e considerações encontradas durante a coleta dos dados. Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:EeMaYHYobpgJ:www.uel.br/eventos/congressomultidisciplinar/pages/arquivos/anais/2013/AT14-2013/AT14-008.pdf+&cd=12&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-b-d>. Acesso em 17 fev. 2022.

TORRE, J. A. P. G. L.; Gestão de custos no setor público. Disponível em <https://www.uniaselvi.com.br/extranet/layout/request/trilha/materiais/livro/livro.php?codigo=21973>. Acesso em 25 mar. 2022.

TUMELERO, N.; NBR 14724: Conheça as regras gerais para trabalhos acadêmicos. Disponível em <https://blog.mettzer.com/nbr-14724/>. Acesso em 02 mar. 2022.