

**GESTÃO DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL:
MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA CONTADORIA-GERAL DO
MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. ***

**COSTS MANAGEMENT APPLIED TO THE CITY GOVERNMENT:
COST SYSTEM MODELING AT ACCOUNTING SECTOR IN THE CITY OF
PORTO ALEGRE.**

Eduardo Czarnobay Garbin**
Diego de Oliveira Carlin***

RESUMO

A contabilidade de custos está em processo de institucionalização na gestão pública brasileira. A Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinam a adoção dos sistemas de informação de custos na esfera pública, mas abordam o tema de forma genérica. É a partir da aprovação da NBC T 16.11 que os principais parâmetros de custos são apresentados ao setor público. Este trabalho tem como objetivo propor a modelagem de um sistema de custos na Contadoria-Geral do Município de Porto Alegre. Trata-se de uma pesquisa qualitativa descritiva conduzida a partir de um estudo de caso. Foram aplicados três procedimentos principais: grupo focal, cálculos matemáticos e avaliação por questionário. No grupo focal aplicado junto a cinco (05) servidores da área discutiu-se dezoito (18) questões para avaliar fatores gerais sobre a implantação dos sistemas de informação de custos (cultura, objetivos e barreiras), e parâmetros específicos (macroprocesso, processos e serviço final). Ainda, gerou-se resultados sobre custos da qualidade, ambientais e totais de propriedade. Identificou-se parâmetros qualitativos como macroprocesso Gestão Contábil, os processos Escrituração Contábil e Administração Interna, e o serviço final prestado Demonstrações Contábeis Obrigatórias. O cruzamento entre os dados possibilitou a demonstração matemática da modelagem. Por fim, um questionário aplicado junto a treze (13) servidores da área constatou 95% de concordância acerca dos parâmetros utilizados. Os resultados comprovaram que (1) as informações geradas atenderam à percepção dos usuários, (2) a modelagem atendeu aos objetivos legais e normativos, e (3) a modelagem está de acordo com os conceitos de custos aceitos na literatura.

Palavras-chave: Administração Pública. Contabilidade de Custos. Sistemas de Informação.

ABSTRACT

Cost accounting is in the process of institutionalization in Brazilian public management. The Federal Constitution and the Fiscal Responsibility Law determine the adoption of cost information systems in the public sphere, but they address the issue in a generic way. It is after the approval of NBC T 16.11 that the main cost parameters are presented to the public sector. This work aims to propose the modeling of a cost system in the General Accounting Office of the Municipality of Porto Alegre. It is a descriptive qualitative research conducted from a case study. Three main procedures were applied: focus group, mathematical calculations and ques-

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando no curso Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Bacharel em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (edugarbin@hotmail.com).

*** Orientador. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br).

tionnaire evaluation. In the focus group applied to five (05) employees in the area, eighteen (18) questions were discussed to assess general factors on the implementation of cost information systems (culture, objectives and barriers), and specific parameters (macroprocess, processes and final service). Furthermore, results were generated on quality, environmental and total ownership costs. Qualitative parameters were identified as the Accounting Management macroprocess, the Accounting Bookkeeping and Internal Administration processes, and the final service provided by the Mandatory Accounting Statements. Crossing the data enabled the mathematical demonstration of the modeling. Finally, a questionnaire applied to thirteen (13) servers in the area found 95% agreement on the parameters used. The results showed that (1) the information generated met the users' perception, (2) the modeling met the legal and normative objectives, and (3) the modeling is in accordance with the cost concepts accepted in the literature.

Keywords: Public Management. Cost Accounting. Information Systems.

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência da contabilidade às normas internacionais provocou alterações na administração pública do Brasil. Com a aderência do Brasil às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), coube a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instrumentalizar esse processo. Como resultado, surge em 2008 o primeiro Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), principal regimento de trabalho dos contadores públicos.

Outro movimento internacional influenciou a transformação na administração pública, o *New Public Management* (NPM). Conforme Peci, Pieranti e Rodrigues (2008) o enfoque do movimento é a adaptação e a transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o setor público com objetivo de aumentar sua eficiência. No Brasil tais conceitos manifestaram-se em 1995 a partir do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado proposto pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE).

Há disposições legais e normativas que determinam o controle de custos e eficiência do governo. O princípio da eficiência (art. 37, CF, 1988) disciplina que a administração pública para atender as demandas sociais deve ser eficiente na prestação de serviços. O art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) determina: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”. Entretanto, tais normas são desprovidas de método de aplicação. Somente a partir da aprovação da NBC T 16.11, por meio da Resolução CFC Nº 1.366/11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que oficialmente são apresentados os parâmetros básicos da literatura de custos aos sistemas de gestão.

Em nível federal surgiram as primeiras experiências com a implantação de custos no setor público. Kladi e Ferrari (2011) apresentam a trajetória na implantação do sistema de custos no governo federal. Santos (2011) frisa seus estudos os conceitos associados à plataforma tecnológica necessária para suportar os dados dos sistemas transacionais de custos do governo. Somente em 2018 essa experiência pública foi oficializada, a partir da Portaria STN nº 518 - de 17 de julho de 2018 – que aprovou o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC). O manual apresenta conceitos básicos e relata as experiências da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custo (SIC).

Sobre a situação das finanças públicas, Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015, p. 19) salientam “Em um contexto de crise e ajustamento fiscal, as discussões sobre o tamanho do ajuste fiscal despertou a necessidade de avaliar outras questões fundamentais, como a qualidade do gasto público [...]”. Nesse sentido há alinhamento entre os estudos sobre qualidade do gasto e os sistemas de informação de custos. Conforme o MIC (2018, p. 7)

pretende-se “consubstanciar a informação de custos como instrumento de governança no setor público, diante de um cenário de escassez de recursos [...], além de novos desafios na busca por eficiência, eficácia e efetividade no planejamento e execução das políticas públicas”. Entretanto, durante esse processo alguns desafios são previstos como a resistência cultural (MIC, 2018).

Os avanços na tecnologia da informação estão intimamente ligados à Revolução Industrial. Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 29): “A contabilidade de custos se desenvolveu em um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização”. A partir desse período surgem os primeiros sistemas contábeis voltados a custos com intuito de suprir a necessidade de informações dos gestores. Ainda, Hansen e Mowen (2001, p. 32) alegam “A automação aumenta a quantidade e a oportunidade de informações”. É inevitável que a implantação da gestão de custos careça do devido apoio tecnológico.

Dado contexto atual marcado pela obrigatoriedade na implantação de sistemas de informação de custos, cabe aos gestores o desenvolvimento de modelagens de aplicação dos SICs, conforme as características de cada organização. O presente trabalho apresenta o seguinte problema de pesquisa: *Quais são os parâmetros necessários para a modelagem de um sistema de informação de custos na Contadoria-Geral do Município de Porto Alegre?* Logo, tem como objetivo geral propor a modelagem de um sistema de custos na Contadoria-Geral do Município. Como objetivos específicos pretende-se revisar a literatura de custos, identificar possíveis parâmetros de custos, propor cálculos, realizar mapeamentos a partir de grupo focal e avaliar a percepção dos usuários internos por meio de questionário, além de comparar os resultados observados com estudos relacionados.

O estudo justifica-se na medida em que fornece uma metodologia conceitual e prática de modelagem de sistema de informações de custos a partir de um estudo de caso aplicado em uma unidade da administração pública municipal. A legislação obriga a adoção dos SICs, entretanto, sem o devido suporte e acompanhamento técnico. O presente trabalho pretende oferecer subsídios e orientação na implantação de SICs na gestão pública municipal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção está estruturada para apresentar a teoria básica de custos. Propõe a revisão literária da contabilidade de custos voltada ao setor público, leis e normas, a importância da qualidade no gasto público e a teoria dos sistemas de informação contábil.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A institucionalização da obrigatoriedade da contabilidade de custos no setor público ocorreu a partir de um longo processo gradual, a partir de inúmeros dispositivos legais.

A Lei 4.320/1964 representa um dos primeiros instrumentos legais que traz à tona a obrigatoriedade legal e os conceitos de custos aplicado ao setor público. O art. 85 discrimina sobre a organização dos serviços de contabilidade em relação ao acompanhamento da execução orçamentária, financeira, patrimonial, custos dos serviços industriais, balanços gerais e análise/interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

A partir da publicação do Decreto-Lei 200/1967, que dispõe sobre as diretrizes para a Reforma Administrativa, percebe-se o foco do Estado em gerenciar o custo de suas operações. O parágrafo terceiro do Art. 30 estabelece o dever dos entes em atuar de forma a maximizar o rendimento e reduzir custos operacionais da Administração (BRASIL, 1967). Ainda, o Art. 79 determina: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). Trata-se de outra norma que reconhece o potencial da ciência contábil para com a gestão de custos do Estado.

Em 1988 com a instituição da Constituição Federal, surge a necessidade de eficiência dos recursos públicos. Conforme o art. 37 os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência deverão ser respeitados pela administração pública direta e indireta de qualquer esfera de poder (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, atribui para a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) a responsabilidade de dispor sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (BRASIL, 2000). Ainda, define a partir do art. 50, I, §3º que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

A Lei Complementar 101/2000 corrobora novamente com a obrigatoriedade de sistema de custos, contudo, a lei não determina a forma, a técnica e os conceitos do sistema de custos. Os instrumentos normativos posteriores surgem com o objetivo de suprir essa demanda conceitual.

O surgimento da NBC T 16.11, norma contábil que aprova o Sistema de Informações de Custos Aplicado ao Setor Público (SICSP), reforça a obrigatoriedade na adoção dos sistemas de informação de custos. Obrigatoriedade definida na Lei 4320/1964 e Lei Complementar 101/2000. Diferente das leis, surge como a primeira norma a definir os conceitos básicos ao desenvolvimento de um sistema de custos. Conforme Item 7 da NBC T 16.11: “O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público”. Entretanto, mesmo essa norma não é capaz de suprir totalmente os gestores das informações necessárias para a proposição e implantação de um sistema de informação de custos.

O último instrumento legal acerca de contabilidade de custos é o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), desenvolvido pelo Tesouro Nacional e instituído pela Portaria STN Nº 518, de 17 de julho de 2018. O manual apresenta a experiência da União na criação e disponibilização do Sistema de Informações de Custo (SIC) (BRASIL, 2018). Entretanto, não há no nível estadual e municipal instrumento semelhante.

2.2 A QUALIDADE NO GASTO PÚBLICO

Os estudos sobre contabilidade de custos aplicada ao setor público estão diretamente ligados à necessidade de otimização do uso dos recursos da máquina estatal. Nesse sentido é importante refletir sobre a qualidade do gasto público. Conforme o item 3 da NBC T SP 16.11 um dos objetivos do SICSP é apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade no gasto.

Boueri, Rocha e Rodopoulos (2015) apresentam que desde a crise fiscal desencadeada em 2008 a política fiscal ganhou importância nas discussões de política econômica, e nesse contexto de crise questões como a qualidade do gasto público despertaram o interesse dos agentes públicos. Segundo os autores (2015, p. 9) “[...] não basta saber quanto o governo gasta com a provisão de bens e serviços, é necessário avaliar e ponderar os custos e os benefícios desses gastos para determinar a respectiva utilidade para o contribuinte”. Destacam, assim, a importância da análise do gasto público a partir da utilidade ao contribuinte, ou seja, o valor agregado e qualidade gerada. Entretanto, os autores concluem que “[...] para medir a qualidade do gasto público são necessários dados sobre esse gasto, técnicas de mensuração e gestores bem capacitados” (2015, p. 10).

Para Martins (2019, p.6) “[...] a Contabilidade de Custos tem três funções relevantes: o auxílio ao planejamento, ao controle e a ajuda às tomadas de decisão”. Sendo assim, a contabilidade de custos pode auxiliar os gestores públicos no processo de análise do gasto. Ainda, para Martins (2019, p. 6) “O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o

preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”. A metodologia de custos é uma ferramenta que auxilia o gestor em tomadas de decisão de corte, mantendo os custos vitais de operação e reduzindo os custos supérfluos, maximizando assim a qualidade no gasto.

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA E SISTEMAS DE CUSTOS

A expansão interna das empresas distancia os administradores dos ativos e funcionários. A importância da contabilidade gerencial aumenta, na medida em que a distância geográfica entre o agente e principal aumenta (teoria da agência). A contabilidade minimiza o problema de baixa confiança interpessoal (MACHADO, FERNANDES; BIANCHI, 2016). Nesse contexto a gestão estratégica de custos pode auxiliar no controle e desempenho gerencial (MARTINS, 2019). Destaca-se o papel da gestão de custos como ferramenta de planejamento, controle e decisões gerenciais (MARTINS, 2019). O processo de gestão de custos muda a forma de pensar na organização.

A teoria geral de sistemas engloba as mais diversas operações do ambiente empresarial (HANSEN; MOWEN, 2001). Para Martins (2019, p. 6) “a Contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitam melhor gerenciamento de Custos, com base nesse enfoque”. Os objetivos do sistema de informação de custos envolvem o fornecimento de informações, seja sobre o custo dos serviços/produtos, controle, planejamento ou tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2001).

O item 8 da NBC T SP 16.11 corrobora com Martins na medida em que reforça o valor da informação de custos para fins gerenciais, cuja relevância pode ser entendida pelo impacto da utilidade sobre a gestão pública. Já o item 10 da norma determina que os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema para gerenciamento dos custos, o que corrobora com a teoria de sistemas de Hansen e Mowen (2001).

A mensuração dos custos da qualidade pode significar economias significativas (HANSEN; MOWEN, 2001). As atividades de controle são realizadas para prevenir ou detectar falhas internas, já as atividades de falhas são realizadas em razão da existência de falhas internas. Os custos de prevenção são incorridos para prevenir a má qualidade, enquanto os custos de avaliação (testes de detecção) são incorridos para avaliar a qualidade dos produtos ou serviços (HANSEN; MOWEN, 2001).

A qualidade no gasto está relacionada ao uso de recursos. Sobre a ecoeficiência Hansen e Mowen afirmam (2001, p. 565) “[...] as organizações podem produzir bens e serviços mais úteis enquanto simultaneamente reduzem os impactos ambientais negativos, consumo de recursos e custos”. Apresentam ainda que os custos de prevenção ambiental são os custos das atividades desenvolvidas para prevenir a produção de contaminantes ou desperdícios que causariam danos ao meio ambiente, enquanto os custos de detecção são os custos das atividades desenvolvidos para avaliar se as normas ambientais apropriadas estão sendo cumpridas (HANSEN; MOWEN, 2001).

Para Mendes, Neto e Dias (2010) o *Total Cost of Ownership (TCO)* apresenta uma métrica para tomada de decisão na medida em que apresenta uma visão holística dos bens da empresa pois inclui os custos, benefícios, e riscos envolvidos. Trata-se de outro viés de análise de custos que amplia a percepção acerca da qualidade no gasto. O custo total de propriedade determina os custos totais associados à aquisição e utilização de bem ou serviço, e considera fatores como custos administrativos, custos de manutenção e outros custos do ciclo de vida (ELLRAM; SIFERD, 1998 *apud* MENDES; NETO; DIAS, 2010).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Mauss, Souza e Diehl (2008) estudaram a aplicação de um sistema de custos na secretaria da saúde do município de Coqueiros do Sul (RS) com objetivo de cumprir determinações legais. O modelo partiu do método de custeio direto integrado ao ABC. O modelo proposto possibilitou a apuração acurada do resultado econômico, a nível corporativo, por serviço, divisão ou órgão (MAUSS; SOUZA; DIEHL, 2008). A partir dos dados da pesquisa os autores concluíram que na administração pública a contabilidade gerencial e de custos não são consideradas com a devida importância.

Zamin, Mauss, Bleil e Giacomini (2016) propuseram a criação de um modelo de custos a partir de grupo focal. Identificaram a necessidade de preparativos iniciais no processo para implantação, como a equipe, os setores envolvidos, cultura organizacional, gerente do processo, patrocinadores, identificação dos requisitos e levantamento dos recursos e custos. Por meio da pesquisa percebeu-se a importância de implantar custos embasados em uma estrutura de processo e fluxo de atividades, além de identificar requisitos básicos para implantação.

Brandão (2020) propôs um modelo conceitual de gestão de custos em unidades de alimentação a partir da aplicação (estudo de caso) no campus Baturité do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará. Aplicou-se a técnica de custeio pleno, onde todos os gastos são apropriados aos centros de custo. O autor constatou a ausência de modelos de gestão de custos na unidade analisada, apesar de obrigatórios, e observou que os resultados obtidos (custo-aluno) foram inferiores aos observados em estudos anteriores em restaurantes universitários com maior estrutura.

Silva e Crozatti (2020) analisaram a eficiência dos gastos públicos na subfunção atenção básica à saúde dos municípios do Estado de São Paulo no ano de 2018 por meio da análise de cluster. Como variáveis de agregação as autoras consideraram as variáveis de população e o PIB nominal. As evidências obtidas no estudo indicaram resultados satisfatórios em termos de gestão de recursos para a maior parte dos municípios.

Sousa, Almeida e Alencar (2020) analisaram o custo da qualidade (prevenção, avaliação e falhas) como diferencial competitivo em uma empresa de prestação de serviços contábeis. Realizou-se uma pesquisa exploratória a partir de dados coletados via entrevistas semiestruturadas com os sócios da empresa e dados documentais. Concluiu-se que os custos da qualidade contribuíram na melhoria da eficiência operacional da empresa, visto a redução dos custos de falhas, e que a participação dos custos da qualidade da empresa (3,39%) está dentro do estimado por especialistas (entre 2% e 4%).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada como qualitativa, quanto à abordagem. Conforme Oliveira (2011, p. 82) “[...] podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo”. Quanto aos seus objetivos, considera-se essa pesquisa como descritiva, pois é necessária a análise das características de determinada estrutura organizacional (GIL, 2008).

Para ilustrar o problema, a pesquisa será conduzida a partir da análise de um estudo de caso na Contadoria-Geral do Município de Porto Alegre. Conforme Gil (2009, p. 5): “Os estudos de caso envolvem as etapas de formulação e delimitação do problema, da seleção da amostra, da determinação dos procedimentos para coleta e análise de dados [...]”. A escolha da unidade ocorreu por julgamento e conveniência de acesso aos dados.

Dado que a criação de um sistema de informações de custo demanda dados qualitativos e quantitativos, utilizou-se diferentes técnicas de pesquisa. O Quadro 1 apresenta a relação de técnicas de pesquisa aplicadas, dados coletados e fontes da pesquisa.

Quadro 1 – Técnicas de Coleta de Dados Qualitativos

| Técnica | Descrição | Dados | Fonte |
|---------------------|--|--|---|
| Pesquisa Documental | Pesquisar informações qualitativas contidas em documentos primários/secundários. | Processos/centros de custo | Site Prefeitura, Portal de Dados Abertos, Instruções de Trabalho. |
| Validação | Validar junto a especialistas os parâmetros de custo identificados. | Macroprocesso, processos e centros de custo. | Especialista em custos e gestão pública. |
| Grupo Focal | Levantar e validar informações qualitativas ao modelo. | Questões Abertas | Servidores públicos da unidade. |
| Questionário | Criar questionário para avaliar os dados qualitativos utilizados. | Questões Fechadas | Servidores públicos da unidade. |

Fonte: Autoria própria, elaborado com base em Gil (2008).

Os dados quantitativos foram coletados diretamente dos sistemas próprios da Prefeitura Municipal de Porto Alegre – com a devida autorização –, do Portal de Dados Abertos do município e a partir de entrevistas. O Quadro 2 apresenta a relação de dados coletados.

Quadro 2 – Relação de Dados Quantitativos Coletados

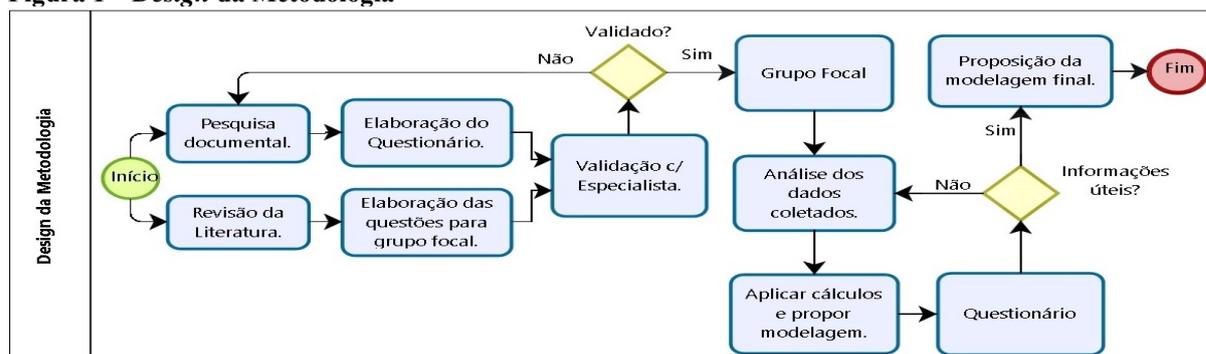
| Dado | Sistema | Fonte de Coleta | Campos |
|------------------------|---------|-------------------------|--|
| Custo de Pessoal | ERGON | Portal de Dados Abertos | Ano/Mês/Matrícula/TotalVantagens/Lotação |
| Custo de Materiais | GMAT | Sistema Interno | Ano/Mês/UnidadeConsumo/Material/Total |
| Custo de Depreciação | CBP | Sistema Interno | Ano/Mês/Secretaria/Lotação/Vl. Deprec. |
| Despesas Orçamentárias | SDO | Sistema Interno | Ano/Mês/UnidOrç/Rubrica/VlLiquidado |
| Centros de Custo | Não há | Documentos Secundários | Número e Nome do Centro de Custo |
| Mapeamento Processos | Não há | Observação/Entrevista | Macroprocesso / Processo |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental (2021).

O período de coleta refere-se aos anos de 2019 e 2020. Ainda, aplicou-se a técnica de análise horizontal e vertical para observar a variação percentual e representatividade dos valores entre os períodos.

As técnicas de pesquisa ocorreram em etapas, já que os resultados de uma técnica são pré-requisitos para execução da técnica seguinte. A Figura 1 representa o *design* conceitual da metodologia de pesquisa.

Figura 1 – Design da Metodologia



Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Por meio da pesquisa documental e da literatura elaborou-se o roteiro para aplicação do grupo focal e do questionário. Os dados qualitativos obtidos no grupo focal foram cruzados com as bases de dados disponíveis, resultando na proposição inicial da modelagem de custos. Após a validação do especialista, controlador-geral do município, o questionário para validação foi aplicado.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A partir dos dados coletados na pesquisa da literatura de custos, nos documentos internos da Contadoria do Município e no grupo focal, identificou-se variáveis para proposição da modelagem.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E DO CASO DE ESTUDO

O estudo de caso foi conduzido na Contadoria-Geral do Município da Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Alegre (PMPA/SMF/CTGM). Conforme o art. 85 do Decreto 20.843/2020, que estabelece o regimento interno da Secretaria Municipal da Fazenda, a Contadoria tem como competência a coordenação, execução e controle dos serviços de contabilidade e informações legais no âmbito da Administração Direta e Indireta. A estrutura hierárquica divide-se em duas diretorias, compostas por treze equipes específicas. Trabalham na unidade quatro (04) estagiários e trinta e seis (36) servidores públicos para atender internamente todas as demandas contábeis da Prefeitura de Porto Alegre, inclusive dos fundos municipais.

Para proposição da modelagem de custos algumas variáveis são necessárias. O item 9 da NBC T SP 16.11 apresenta conceitos como objeto de custo, informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial, apropriação de custo, sistema de acumulação e métodos de custeio.

Em termos de estrutura, a partir da pesquisa documental aplicada sobre o organograma disponível no canal eletrônico do ente identificou-se na Contadoria-Geral do Município a divisão das atividades por equipes e diretorias. Conforme o organograma a unidade divide-se em duas diretorias: a Divisão de Contabilidade Geral e a Divisão de Informações Legais e Gerenciais. A primeira contém nove (09) equipes, e a segunda, duas (02) equipes. Contando com o gabinete e as diretorias, a Contadoria-Geral do Município é composta por quatorze (14) unidades.

Em relação às atividades e processos desenvolvidos, a partir da pesquisa documental aplicada sobre o regimento interno (Decreto 20.843/2020) observou-se que do art. 86 ao art. 96 todos os itens referem-se a atividades de cada equipe de trabalho. Dentre as atividades, há atividades voltadas à gestão de sistemas, à manutenção administrativa da unidade, à contabilização e de gestão interna dos processos e projetos. Ao todo, de acordo com o decreto, a Contadoria-Geral do Município exerce mais de cem (100) atividades distintas.

Identificou-se quatro principais sistemas com dados de uso potencial na modelagem de sistema de informação de custos. O sistema “ERGON” apresentou os dados de custo de pessoal. O sistema “SDO” apresentou os dados de custo de serviços liquidados. O sistema “CBP” apresentou os dados de custo de depreciação dos bens móveis utilizados. O sistema “GMAT” apresentou os dados de custo de material de consumo. Os dados dos quatro sistemas foram a origem dos cálculos propostos.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.2.1 Grupo Focal

O grupo focal foi aplicado via reunião na plataforma Zoom no dia 16/09/2021. Iniciou às 15h30min e finalizou às 17h30min. A aplicação do grupo focal foi autorizada via processo SEI 21.0.000089573-0, bem como gravado com autorização dos participantes. Contou com a participação de cinco (05) integrantes da Contadoria-Geral do Município, sendo uma chefe de diretoria, um assistente técnico, o líder da equipe de custos, o líder da equipe de escrituração e um auditor assistente. Ao todo discutiu-se dezoito (18) questões, relacionadas no Apêndice A. O Quadro 3 apresenta o resumo dos blocos de perguntas trabalhos no grupo focal com seus objetivos e tempo de duração total.

Quadro 3 – Resumo Descritivo dos Blocos do Questionário do Grupo Focal

| Bloco | Objetivo | Nº Perguntas | Duração (Em minutos) |
|---|---|--------------|----------------------|
| I - Percepção dos usuários acerca da contabilidade de custos e do sistema de informação de custos | Apresentar/avaliar parâmetros gerais para a modelagem de custos. | 6 | 35 |
| II - Mapeamento das informações institucionais | Identificar parâmetros para custos, como custos diretos, macroprocesso, processos e serviços. | 8 | 30 |
| III - Gestão estratégica de custos | Identificar parâmetros específicos da área para simulação de cálculo dos custos da qualidade, custos ambientais e custos totais de propriedade. | 4 | 55 |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa (2021).

Em relação ao Bloco I, voltado à percepção dos usuários da área sobre a importância da contabilidade de custos e do sistema de informação de custos, observou-se consenso dos participantes sobre todas as questões. Conforme a chefe da diretoria (5min15s) “[...] custos, além de ser uma necessidade legal, é mais uma ferramenta para tomada de decisão [...]”. Os participantes frisaram o uso gerencial das informações de custos principalmente por parte dos gestores para otimizar a alocação dos recursos públicos disponíveis. O assistente técnico (14min30s) citou que “[...] o sistema de custos ajuda muito nessa questão da *accountability* e da prestação de contas para o cidadão”. Já sobre os fatores que favorecem a implantação do SIC, o líder de equipe de custos (16min) citou “[...] uma das grandes vantagens é a vontade política [...]”, e ainda, “[...] um financiamento federal propiciou investimentos nessa área”. Sobre os fatores que dificultam a implantação, a chefe da diretoria (22min30s) citou “acultramento e sistemas”, e o assistente técnico (23min12s) complementou que “muitos dos nossos sistemas não tem preparação para apresentar dados para custos, e isso dificulta mais do que o acultramento”. O tempo total de aplicação do bloco foi de 35min.

Em relação ao Bloco II, voltado ao mapeamento das informações institucionais, observou-se que muitas perguntas foram respondidas concomitantemente, dada a correlação existente. A chefe da diretoria (36min30s) apresentou que “[...] a CTGM como um todo é a parte que faz todo o levantamento contábil, registro e controle dos atos e fatos contábeis do município”. Sobre os processos internos, a chefe da diretoria (45min29s) apresentou que “toda a parte administrativa, de pessoal e controle é realizada pelas áreas. Temos uma parte técnica que cuida das parametrizações de sistemas e integrações com a contabilidade”. Sobre o produto/serviço final prestado pela área, o assistente técnico (49min20s) citou que “[...] as demonstrações financeiras seriam o principal produto que se relacionam diretamente com os órgãos internos e externos”.

Em relação ao Bloco III, voltado à gestão estratégica de custos, além das perguntas apresentou-se os principais conceitos teóricos envolvendo os assuntos (custos da qualidade,

custos ambientais e custos de propriedade total) para a equalização do conhecimento dos participantes. Sobre a qualidade, os participantes concordaram que a automatização do processo de lançamento contábil auxilia na manutenção da qualidade nos serviços prestados (1h07min30s). Ainda, a chefe da diretoria (1h25min58s) citou que “no sétimo dia do mês ocorre o custo da qualidade”, se referindo ao fato das equipes reservarem um dia no mês para as atividades de avaliação (detecção) de erros. Em relação aos custos ambientais, o assistente técnico (1h40min) explicou que “reduzimos muito o custo de energia da Prefeitura, consequência do trabalho remoto”. O líder da equipe de custos (1h41min35s) corroborou e citou a redução nos deslocamentos de carro, o que reduz a emissão de combustíveis fósseis (carbono), além da adoção de processos virtuais, e consequente redução de papéis. Já em relação ao custo de propriedade total, a chefe da diretoria, o assistente técnico e o líder da equipe de custos (1h50min) concordaram sobre a importância de se precificar os projetos no setor público.

4.2.2 Resultados parciais e resultados para a modelagem

Após o grupo focal, cruzou-se os dados qualitativos obtidos com os dados observados na pesquisa documental. As questões propostas no grupo focal sanaram dúvidas acerca dos principais processos da unidade. Por fim, os dados qualitativos observados foram cruzados com os dados quantitativos das bases de dados dos quatro sistemas para proposição de cálculos para visualização prática da modelagem de sistema de informações de custos.

Primeiramente mapeou-se os centros de custos do setor. Para execução dessa tarefa aplicou-se a técnica conhecida como departamentalização, onde o organograma da área foi transcrito em centros de custos. Ao total na área foram considerados quatorze (14) centros de custos. O Quadro 4 apresenta a relação de centros de custos mapeados com código e nome do centro de custo.

Quadro 4 – Centros de Custos

| Código | Nome do Centro de Custo |
|--------|---|
| 1 | Gabinete da Contadoria-Geral do Município (CTGM) |
| 2 | Divisão de Contabilidade Geral (DCG) |
| 3 | Equipe de Controle e Conciliação (ECC) |
| 4 | Equipe de Escrituração (EE) |
| 5 | Equipe de Receita Pública (ERP) |
| 6 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DMAE (ESCG – DMAE) |
| 7 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DEMHAB (ESCG – DEMHAB) |
| 8 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DMLU (ESCG – DMLU) |
| 9 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do PREVIMPA (ESCG – PREVIMPA) |
| 10 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral da FASC (ESCG – FASC) |
| 11 | Equipe de Custos (EC) |
| 12 | Divisão de Informações Legais e Gerenciais (DILG) |
| 13 | Equipe de Gestão Fiscal (EGF) |
| 14 | Equipe de Relatórios Gerenciais (ERG) |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental (2021).

A partir dados qualitativos observados durante o grupo focal definiu-se o macroprocesso “Gestão Contábil”. O macroprocesso engloba quaisquer processos e/ou atividades vinculados à necessidade de obtenção de informação contábil em toda a Prefeitura de Porto Alegre. Identificou-se ainda que o macroprocesso “Gestão Contábil” pode ser

dividido ou composto por cinco principais processos. O Quadro 5 apresenta a relação de processos.

Quadro 5 – Macroprocesso e Processos

| Macroprocesso | Processos | Definição |
|----------------------|--------------------------------|--|
| Gestão Contábil | Administração Interna | Atividades de controle administrativo geral. |
| Gestão Contábil | Supervisão Técnico Operacional | Atividades de caráter de supervisão gerencial. |
| Gestão Contábil | Escrituração | Atividades diretamente vinculadas ao processo de escrituração contábil. |
| Gestão Contábil | Gestão de Custos | Atividades de gestão de custos em toda a Prefeitura. |
| Gestão Contábil | Informações Legais | Atividades de prestação de informações contábeis em nível interno e externo. |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

A partir do consenso observado entre os participantes durante o grupo focal definiu-se como objeto de custo principal a emissão das demonstrações contábeis públicas obrigatórias, visto que se trata de um dos serviços finalísticos prestados pela área. Dentre as demonstrações, elencou-se: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Quando se questionou o grupo quanto ao tempo médio dispendido para elaboração de cada demonstração, os participantes reforçaram que todas demandam tempos semelhantes e são constituídas concomitantemente, conforme andamento regular dos processos internos. O custeio individual por demonstração contábil não fez sentido ao grupo.

Para efeitos de cálculo criou-se o objeto de custo “Elaboração das Demonstrações Contábeis”, composto pela intercambialidade existente entre os processos “Administração Interna”, “Supervisão Técnico Operacional” e “Escrituração”. Os valores desses processos foram somados para totalizar o objeto de custo “Elaboração das Demonstrações Contábeis”.

A partir do cruzamento entre os centros de custos mapeados com o macroprocesso e processos observados definiu-se a tabela de correlação entre as variáveis para simulação posterior dos cálculos. O quadro 6 apresenta o relacionamento entre as variáveis, de acordo com os dados observados no grupo focal e materiais documentais.

Quadro 6 – Relação entre os Centros de Custo e Macroprocesso/Processo

| Código do Centro de Custo | Macroprocesso | Processo |
|----------------------------------|----------------------|--------------------------------|
| 1 | Gestão Contábil | Administração Interna |
| 2 | Gestão Contábil | Supervisão Técnico Operacional |
| 3 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 4 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 5 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 6 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 7 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 8 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 9 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 10 | Gestão Contábil | Escrituração |
| 11 | Gestão Contábil | Gestão de Custos |
| 12 | Gestão Contábil | Informações Legais |
| 13 | Gestão Contábil | Informações Legais |
| 14 | Gestão Contábil | Informações Legais |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

Durante a fase de coleta dos materiais documentais internos da área e bases de dados dos sistemas observou-se que as bases de dados dos sistemas dispunham de um campo (coluna) com nome similar aos centros de custos mapeados. De maneira não estruturada, a área dispunha de algum nível de estratificação nos dados. Criou-se tabela de correlação entre o nome das unidades dos sistemas com os centros de custos mapeados.

O relacionamento entre o nome das unidades dos sistemas e dos centros de custos possibilitou a totalização dos valores nos centros de custos mapeados. A partir das bases de dados coletadas dos sistemas “ERGON”, “CBP”, “GMAT” e “SDO” calculou-se, respectivamente, os custos de pessoal, depreciação, material de consumo e empenhos de serviço (valor liquidado). Em relação ao sistema “SDO” considerou-se os critérios internos de rateio, direcionadores e alocações diretas já implantados na área. Esse método possibilitou a alocação de parte dos custos correspondentes à Contadoria-Geral do Município com certo grau de confiança.

A análise das bases de dados relacionadas no Quadro 2, em conjunto com os dados qualitativos observados durante o grupo focal, possibilitou a geração de resultados quantitativos para a modelagem de custos.

A Tabela 1 apresenta comparativamente os custos totais apurados no período dos quatorze (14) centros de custos identificados na Contadoria-Geral do Município.

Tabela 1 – Análise Comparativa do Custo por Centro de Custo

| Nº | Nome do Centro de Custo | 2019 (R\$MM) | 2020 (R\$MM) | AH (%) | AV (%) |
|----|---|--------------|--------------|--------|--------|
| 1 | Gabinete da Contadoria-Geral do Município | 687.542 | 907.698 | 32% | 10% |
| 2 | Divisão de Contabilidade Geral | 662.282 | 677.921 | 2% | 8% |
| 3 | Equipe de Controle e Conciliação | 477.921 | 510.055 | 7% | 6% |
| 4 | Equipe de Escrituração | 1.006.804 | 811.489 | -19% | 11% |
| 5 | Equipe de Receita Pública | 363.567 | 382.477 | 5% | 5% |
| 6 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DMAE | 512.456 | 543.352 | 6% | 6% |
| 7 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DEMHAB | 614.306 | 557.216 | -9% | 7% |
| 8 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do DMLU | 727.445 | 774.963 | 7% | 9% |
| 9 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral do PREVIMPA | 555.256 | 590.004 | 6% | 7% |
| 10 | Equipe Seccional de Contabilidade-Geral da FASC | 507.671 | 543.668 | 7% | 6% |
| 11 | Equipe de Custos | 180.924 | 448.794 | 148% | 4% |
| 12 | Divisão de Informações Legais e Gerenciais | 748.579 | 817.674 | 9% | 10% |
| 13 | Equipe de Gestão Fiscal | 471.849 | 487.685 | 3% | 6% |
| 14 | Equipe de Relatórios Gerenciais | 371.683 | 409.734 | 10% | 5% |
| | Total | 7.888.286 | 8.462.732 | 107% | 100% |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

A tabela 2 apresenta os custos totais apurados no período 2019 e 2020 para o produto/serviço final, macroprocesso, processos e sistemas identificados na Contadoria-Geral do Município.

Tabela 2 – Análise Comparativa do Custo de Serviço, Macroprocesso, Processos e Sistemas

| Tipo | Nº | Descrição | 2019 (R\$MM) | 2020 (R\$MM) | AH (%) | AV(%) |
|---------------|-----|--------------------------------|--------------|--------------|--------|--------|
| Serviço | x | Demonstrações Contábeis | 6.115.250 | 6.298.844 | 3,0% | 100,0% |
| Macroprocesso | 1.0 | Gestão Contábil | 7.888.286 | 8.462.732 | 7,3% | 100,0% |
| Processo | 1.1 | Administração Interna | 687.542 | 907.698 | 32,0% | 9,8% |
| Processo | 1.2 | Supervisão Técnico Operacional | 662.282 | 677.921 | 2,4% | 8,2% |
| Processo | 1.3 | Escrituração | 4.765.426 | 4.713.224 | -1,1% | 58,0% |
| Processo | 1.4 | Gestão de Custos | 180.924 | 448.794 | 148,1% | 3,9% |
| Processo | 1.5 | Informações Legais | 1.592.111 | 1.715.094 | 7,7% | 20,2% |
| Sistema | x | ERGON (Pessoal) | 5.193.999 | 5.501.467 | 5,9% | 65,4% |
| Sistema | x | SDO (Empenho de Serviços) | 2.631.677 | 2.909.552 | 10,6% | 33,9% |
| Sistema | x | CBP (Depreciação) | 54.829 | 49.112 | -10,4% | 0,6% |
| Sistema | x | GMAT (Material de Consumo) | 7.780 | 2.601 | -66,6% | 0,1% |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

O custo dos sistemas decorre do cruzamento realizado entre os centros de custos específicos identificados na Contadoria-Geral com os códigos de unidade de cada sistema. Percebe-se maior representatividade de custo de pessoal (65,4%) frente ao custo de serviços (33,9%), depreciação (0,6%) e material de consumo (0,1%). A natureza da atividade de prestação de serviços administrativos caracteriza-se pelo maior custo de pessoal, baixo valor de consumo de material e depreciação. Entretanto, demanda serviços de informática, sistema, consultoria, etc.

O custo do macroprocesso decorre da totalização de todos os custos da área, visto que o macroprocesso contém/absorve todos os processos, atividades e insumos utilizados na prestação de serviços. Já o custo dos processos decorre da totalização dos centros de custos a partir da associação com o respectivo processo, conforme Quadro 4. Observou-se maior representatividade do processo de escrituração contábil (58%) frente aos processos de informações legais (20,2%), administração interna (9,8%), supervisão técnico operacional (8,2%) e gestão de custos (3,9%). Cada característica da área contábil julga-se pertinente que o processo de escrituração contábil possua maior representatividade frente aos demais.

4.2.3 Gestão Estratégica de Custos

Os dados coletados no grupo focal fundamentaram a simulação dos cálculos de custos da qualidade (prevenção e avaliação) na área. O processo “Supervisão Técnico Operacional” existe para acompanhamento dos trabalhos diários exercido no processo “Escrituração”. Logo, assumiu-se que os custos com o processo “Supervisão Técnico Operacional” representam Custos de Prevenção.

Observou-se durante o grupo focal a informação que um (01) dia útil do final de cada mês de trabalho reserva-se para testes de conferência/detecção dos lançamentos contábeis executados no período. Logo, assumiu-se que 1/22 do custo mensal do processo “Escrituração” classificou-se como Custo de Avaliação (detecção). Não foi possível identificar/mensurar os custos de falhas internas e falhas externas, devido à ausência de métrica.

Tabela 3 – Análise Comparativa dos Custos da Qualidade

| Custos da Qualidade | 2019 (R\$MM) | 2020 (R\$MM) | AH (%) | AV (%) |
|--------------------------------|---------------------|---------------------|---------------|---------------|
| Custos de Prevenção | 662.282 | 677.921 | 2,4% | 75,7% |
| Custos de Avaliação (Detecção) | 216.610 | 214.237 | -1,1% | 24,3% |
| Total | 878.892 | 892.159 | 1,5% | 100,0% |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

Durante o grupo focal observou-se o consenso dos participantes sobre as ações internas adotadas visando a eficiência ambiental. Implantou-se o processo virtual (SEI), trabalho remoto e ações de reciclagem ao longo dos últimos anos. Entretanto, não se observou métrica direta para precificação desses custos, dado caráter subjetivo. Constatou-se que em outros órgãos/secretarias do município como DMAE e DMLU, cujo foco é água, esgoto e limpeza urbana, há maior relevância nos custos ambientais. O mapeamento dos custos ambientais adquiriu representatividades a partir do art. 34 da nova lei de licitações e contrato administrativos (Lei nº 14.133/2021), que permite o julgamento considerando os custos indiretos relacionados ao impacto ambiental do objeto licitado.

A importância da adaptação do conceito de custos totais de propriedade para mensuração dos projetos específicos da área foi um dos resultados observados. Entretanto, não há métrica de mensuração, visto que não há cultura de alocação periódica dos custos a projetos ou sistemas.

4.2.4 Resultados da Aplicação do Questionário

O questionário foi aplicado no período de 13 a 18 de outubro de 2021 diretamente na Contadoria-Geral do Município, objeto do estudo de caso. Obteve-se treze respostas. Antes da aplicação validou-se o questionário com o controlador-geral do município, especialista em gestão/contabilidade pública. No Apêndice C, os totais de respostas por item foram relacionados. O Quadro 7 apresenta um resumo descritivo dos blocos do questionário e suas respectivas perguntas.

Quadro 7 – Descrição do Questionário

| Bloco | Descrição |
|--|--|
| I - Perfil do Entrevistado | Identificar o perfil do entrevistado da área. Exemplo: nome, cargo, setor, formação acadêmica, tempo de serviço público, conhecimento em custos, etc. |
| II - Percepção dos Usuários acerca dos Objetivos e Parâmetros para a Modelagem de Custos | Avaliar a percepção dos usuários em relação aos parâmetros contidos na literatura. Exemplo: objetivos do SIC, público-alvo, barreiras à implantação, critérios de alocação, sistema de acumulação, sistema de custeio, método de custeio. |
| III - Sobre as Informações de Custos Geradas na Modelagem | Avaliar a pertinência das informações geradas pela modelagem. Exemplo: custo dos centros de custos, macroprocesso, processo, atividades, serviços ou produtos produzidos ou consumidos internamente, custos da qualidade, ambientais e de propriedade total. |
| IV - Sobre os Parâmetros de Custos Observados na CTGM | Avaliar os parâmetros de custos identificados na Contadoria-Geral do Município. Exemplo: macroprocesso "Gestão Contábil"; processos "Escrituração", "Administração Interna"; quatorze (14) centros de custos; principais custos (sistemas, pessoal, depreciação, materiais, serviços). |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados da pesquisa documental e grupo focal (2021).

O Bloco I destinou-se à identificação do entrevistado. Em termos de chefia, 46,2% dos participantes nunca exerceram chefia e 53,8% atualmente exercem função de chefia. Em

relação ao tempo de serviço, 38,5% dos participantes possuem mais de 10 anos de trabalho no setor; 23,1%, de 5 a 10 anos; e 15,4%, de 2 a 5 anos. Em termos de formação acadêmica, 84,6% dos participantes têm formação em ciências contábeis e 15,4% em administração. Em termos de conhecimento em custos 38,5% dos participantes alegou ter conhecimento intermediário; 30,8%, nenhum conhecimento; 23,1%, conhecimento básico; e 7,7%, conhecimento avançado.

O Bloco II destinou-se à percepção dos usuários acerca dos objetivos e parâmetros de custos, conforme a literatura. Em relação aos objetivos do sistema de custos, 84,6% dos participantes concordaram totalmente com “mensuração, registro e evidenciação dos custos dos produtos e serviços” e “apoiar a avaliação de resultados e desempenho”. Sobre o público-alvo 84,6% dos participantes concordou totalmente com “gestores públicos”, e 53,8%, com “agentes políticos”. Sobre as principais barreiras/dificuldades de implantação, 38,4% concordaram totalmente com “cultura/resistência organizacional” e “limitações tecnológicas”. Sobre o sistema de acumulação, 61,5% concordaram totalmente com “de forma contínua”. Em relação ao sistema de custeio 46,1% concordaram totalmente com “custo corrente”. Em relação ao método de custeio 30,7% concordaram totalmente com o “custeio ABC”.

O Bloco III destinou-se à avaliação dos usuários acerca da pertinência das informações geradas pela modelagem. Em relação aos objetos de custos 76,9% dos participantes concordou totalmente com “Custo dos produtos/serviços prestados”, 69,2% com “Custo do macroprocesso”, 61,5% com “Custo dos processos”, 53,8% com “Custo das atividades” e “Custo dos setores ou unidades de trabalho”.

O Bloco IV destinou-se à avaliação da percepção dos usuários acerca dos parâmetros observados na CTGM para a modelagem de custos. Sobre os custos 92,3% concordaram totalmente com os principais custos observados na área (pessoal, consumo de materiais, depreciação), 76,9% com a departamentalização dos quatorze setores e com o macroprocesso “Gestão Contábil”, e 69,2% com os cinco processos mapeados (escrituração, gestão de custos, administração interna, supervisão técnico operacional e informações legais).

Dado que os Blocos II, III e IV avaliaram a percepção dos usuários acerca de determinadas assertivas, criou-se a Tabela 4 para relacionar os resultados por bloco. Considerou-se os resultados dos itens “Discordo Totalmente” e “Discordo Parcialmente” como “Discordância”; o item “Neutro” como “Imparcialidade”; e “Concordo Parcialmente” e “Concordo Totalmente” como “Concordância”.

Tabela 4 – Análise dos Resultados do Questionário por Bloco

| Bloco | Discordância (%) | Imparcialidade (%) | Concordância (%) |
|-------|------------------|--------------------|------------------|
| II | 14% | 15% | 71% |
| III | 7% | 21% | 72% |
| IV | 2% | 3% | 95% |
| Total | 11% | 15% | 74% |

Fonte: Autoria própria, elaborado a partir dos dados obtidos no questionário aplicado (2021).

O Bloco II apresentou maior discordância (14%). O Bloco III apresentou maior imparcialidade (21%). O Bloco IV apresentou maior aceitação (95%).

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Durante a aplicação do grupo focal e análise dos resultados do questionário observou-se alguns pontos em comum com os requisitos para implantação do sistema de custos no setor público citados por Zamin, Mauss, Bleil e Giacomini (2016). A cultura organizacional, identificação de requisitos de negócio e levantamento dos recursos e custos foram pontos de

discussão durante a interação com o grupo focal. Ainda, a cultura organizacional foi um dos pontos mais avaliados pelos participantes no questionário como barreira/dificultador no processo de implantação de custos.

Em relação à proposição do modelo conceitual de gestão de custos de Brandão (2000), observou-se semelhanças em relação ao método de pesquisa, também baseado na análise de dados a partir de um estudo de caso aplicado, e método de custeio. Entretanto, o autor considerou como método de custeio o custeio pleno, ao passo em que nessa pesquisa empregou-se o custeio ABC. Ambos os métodos estão relacionados como opções de acordo com a NBC T SP 16.11. Brandão (2000) propôs a análise comparativa de cluster, enquanto essa pesquisa baseou-se no custo dos centros de custos, serviço, macroprocesso, processo e sistemas. Constatou-se a importância da característica de comparabilidade da informação de custos nos dois modelos. Conforme Martins (2019, p. 342) “A decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas”. Cada modelagem de custeio deve estar vinculada ao objetivo de informação da organização.

Silva e Crozatti (2020) propuseram a análise por cluster dos municípios do estado de São Paulo e comprovaram a eficiência no uso de recursos pela maior parte dos municípios. Conforme Martins (2019, p. 340) “Uma necessidade básica para uma boa contabilidade de custos é a existência de quantificações físicas para todos os valores monetários”. A quantificação de dados e possibilidade de análise de eficiência também foi um resultado observado nessa pesquisa. A partir da oscilação temporal nos custos dos parâmetros mapeados, como centros de custos e processos, com auxílio das técnicas de análise vertical e horizontal seria possível inferir eficiência no gerenciamento de custos de um centro de custo em relação ao outro, bem como aos processos.

Sobre os custos da qualidade, Sousa, Almeida e Alencar (2020) comprovaram o comportamento inverso entre os custos de prevenção e falhas internas. Conforme Hansen e Mowen (2001, p. 520) “com o aumento dos custos de controle, os custos de falhas devem decrescer”. Contudo, não se observou métrica para mensuração dos custos das falhas. Dado ao caráter administrativo do serviço prestado, diferente do resultado tácito (produto final) do setor industrial, os custos das falhas encontram-se ocultos (HANSEN; MOWEN, 2001). Apesar dessa limitação, a comparação entre os custos de prevenção e avaliação foi realizada, e observou-se comportamento similar, já que os custos com prevenção aumentaram enquanto os custos de avaliação (testes) reduziram no mesmo período.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa envolveu a proposição de uma modelagem de sistema de informação de custos (SIC) em uma área da esfera pública municipal. Por questões de conveniência de acesso às informações e relevância escolheu-se a Contadoria-Geral do Município da Secretaria da Fazenda de Porto Alegre, responsável pela gestão contábil de todo ente municipal. Como procedimentos metodológicos coletou-se os materiais documentais e bases de dados disponíveis, e se aplicou um grupo focal para coleta das demais informações necessárias. Tais informações fundamentaram a modelagem. Após, se aplicou um questionário para avaliar a pertinência das informações geradas.

Dentre os resultados primários observados estão a valoração dos centros de custos, macroprocesso e processo da área, bem como os tipos de custos relacionados nos sistemas transacionais comparativamente por período. A utilidade das informações geradas pela modelagem foi comprovada a partir do índice de concordância de 95% sobre as assertivas do Bloco IV (Tabela 4) do questionário.

Dentre os resultados secundários observaram-se as percepções dos usuários acerca dos custos da qualidade, ambientais e custos totais de propriedade, além da aplicação prática do

cálculo a partir de um parâmetro qualitativo observado no grupo focal. Acerca dos custos ambientais e custos totais de propriedade, não foi possível a simulação de cálculos pela ausência de parâmetros observáveis de mensuração.

Durante o processo de implantação de custos barreiras como nível tecnológico e cultura organizacional são previstas, conforme avaliado pelos participantes no grupo focal e no questionário. Nesse estudo de caso o método de custeio ABC foi eleito o mais indicado para a metodologia. Entretanto, cabe aos gestores avaliar a existência da estrutura de processos em cada organização para o método ser aplicado com plenitude. A técnica de departamentalização foi aceita por 76,9% dos participantes. A necessidade de se custear os serviços prestados pela área também foi aceita por 76,9% dos participantes. Observou-se que nos Blocos III e IV (Tabela 4) do questionário o índice de discordância dos participantes foi baixo, logo, é possível que a complexidade dos conceitos de custos tenha causado dúvidas.

Para estudos futuros sugere-se ampliar o universo temporal de análise de dados, visto que o aumento na amostra assegura maior grau de confiabilidade nas relações observadas entre os parâmetros. Recomenda-se simular os custos ambientais e totais de propriedade em outros órgãos/secretarias do Município cuja atividade principal proporcione parâmetros observáveis, como DMAE e DMLU, responsáveis respectivamente pela água/esgotos e limpeza urbana do município. Por fim, incentiva-se a análise das informações de custos por mais de um viés, pois possibilita ao gestor segurança e novas perspectivas para a tomada de decisões gerenciais no setor público.

REFERÊNCIAS

BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. **Avaliação da Qualidade do Gasto Público e Mensuração da Eficiência**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015.

BRANDÃO, I. F. Modelo conceitual de sistema de gestão de custos da alimentação escolar no setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 27, 2020. **Anais Eletrônicos[...]**. Associação Brasileira de Custos, 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais>. Acesso em: 21 out 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995. Disponível em: <https://www.bresserpereira.org.br>. Acesso em: 02 mar. 2021.

COLLETI, P.; ABBAS, K.; FAIA, V. S. Proposta de um questionário para identificação da percepção dos gestores das empresas de confecção em relação às práticas gerenciais da contabilidade de custos. In: SEMANA DO CONTADOR DE MARINGÁ E CIANORTE, 25, 2013. **Anais Eletrônicos[...]**. Departamento de Ciências Contábeis UEM, Maringá, 2013. Disponível em: <http://www.eventos.uem.br/index.php/scm/semanacontador/paper/view/1291>. Acesso em: 21 out 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.366/11, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366. Acesso em: 15 fev. 2021.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle.** Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

KLADI, M.; FERRARI, A. **Sistema de informação de custos do governo federal:** modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos/publicacoes>. Acesso em: 02 mar. 2021.

LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista Contexto**, v. 16, Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/66327/pdf>. Faculdade de Ciências Econômicas, Porto Alegre, 2016. Acesso em: 22 out. 2021.

MACHADO, D. G.; FERNANDES, F. C.; BIANCHI, M. Teoria da Agência e Governança Corporativa: Reflexão acerca da Subordinação da Contabilidade à Administração. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 4, Monte Carmelo 2016. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/issue/archive>. Centro Universitário Mário Palmério, Monte Carmelo, 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: 11. Ed. Atlas, 2019.

MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A.; BLEIL, C. Modelo de mensuração e análise de custos e resultado econômico de serviços públicos de saúde. CONGRESSO DE CUSTOS DO MERCOSUL, 4, 2008. **Anais[...]**. Asociación Uruguaya de Costos Y Gestión Empresarial, Montevideo, 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/312747726_MODELO_DE_MENSURACAO_E_A_NALISE_DE_CUSTOS_E_RESULTADO_ECONOMICO_DE_SERVICOS_PUBLICOS_D_E_SAUDE. Acesso em: 21 out 2021.

MENDES, R. C.; NETO, J. E. B.; DIAS, W. Custo total de propriedade: uma análise de sua utilização nas decisões de investimento em bens de capital de empresas do setor industrial. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010. **Anais[...]**. Associação Brasileira de Custos, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/868/868>. Acesso em: 21 out 2021.

PECIL, A.; PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S. Governança e new public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organ. Soc.** v.15, 2008. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S198492302008000300002&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 02 mar. 2021.

PORTO ALEGRE. **Decreto nº 20.843, de 14 de dezembro de 2020.** Estabelece o Regimento Interno da Secretaria Municipal da Fazenda (SMF), no âmbito da Administração Centralizada (AC), da Prefeitura Municipal de Porto Alegre (PMPA). Porto Alegre, 2020. Disponível em: https://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/default.php?p_secao=2116. Acesso em: 20 out. 2021.

RODRIGUES, A.; SICCA, N. **Revista Nuances.** O processo de municipalização dos anos iniciais do ensino fundamental: decorrências na gestão do currículo. Presidente Prudente, SP, v. 24, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14572/nuances.v24i2.2478>. Acesso em 01 mar. 2021.

SANTOS, W. **Sistema de informação de custos do governo federal:** modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. Disponível em: <https://www.gov.br/tesourownacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos/publicacoes>. Acesso em: 02 mar. 2021.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 01 mar. 2021.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal.** Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>. Acesso em: 01 mar. 2021.

SILVA, S. P.; CROZATTI, J. Eficiência dos gastos públicos com atenção básica à saúde: uma análise do desempenho dos municípios de São Paulo no ano de 2018. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 27, 2020. **Anais Eletrônicos[...]**. Associação Brasileira de Custos, 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais>. Acesso em: 21 out 2021.

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. **Revista Gesto.** Santo Ângelo, v. 6, 2018. Disponível em: https://redib.org/Record/oai_articulo1598289-a-implanta%C3%A7%C3%A3o-de-sistemas-de-custos-setor-p%C3%BAblico-buscando-a%C3%A7%C3%B5es-inovadoras-a-partir-de-um-diagn%C3%B3stico-dos-munic%C3%ADpios-da-regi%C3%A3o-central-do-rs. Universidade Regional do Alto Uruguai e das Missões, Santo Ângelo, 2018. Acesso em: 21 out 2021.

SOUSA, J. C.; ALMEIDA, C.; ALENCAR, R. C. Custos da qualidade como diferencial competitivo: estudo de caso em uma empresa de prestação de serviços contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 27, 2020. **Anais Eletrônicos[...]**. Associação Brasileira de Custos, 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais>. Acesso em: 21 out 2021.

ZAMIN, L. M.; MAUSS, C. V.; BLEIL, C.; GIACOMIN, J. A modelagem do processo de custos: uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da apuração de custos no setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016. **Anais**

Eletrônicos[...]. Associação Brasileira de Custos, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4128/4129>. Acesso em: 21 out 2021.

APÊNDICE A – QUESTÕES PARA APLICAÇÃO DO GRUPO FOCAL

Introdução: Os sistemas de informação de custos (SICs) estão em processo de institucionalização nas três esferas públicas (União, Estado e municípios). Logo, cabe aos gestores públicos a busca por métodos adequados à implantação dos SICs. As questões abaixo foram desenvolvidas a partir dos materiais documentais coletados no setor e materiais bibliográficos sobre a temática custos.

Objetivo: Pretende-se coletar as informações qualitativas (inputs) necessárias à proposição da modelagem de sistema de informações de custos na Contadoria-Geral do Município da Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Alegre (CTGM/SMF/PMPA). As informações coletadas serão a base para a criação de um questionário a ser aplicado posteriormente, cujo objetivo será avaliar quantitativamente a percepção dos usuários acerca das informações de custos.

Método de Aplicação: A coleta de dados ocorrerá via aplicação da técnica de pesquisa conhecida como grupo focal. A reunião será gravada e conduzida a partir de blocos contendo questões direcionadas (qualitativas abertas). É prevista a geração de um brainstorm estruturado entre os participantes. Será preservado o direito de fala de cada participante, sem interrupções ou juízos de valor.

Local: Contadoria-Geral do Município via Plataforma Zoom.

Data: 17/09/2021.

Número de Participantes Estimado: 5 a 10 participantes.

Duração Estimada: 2 horas.

Bloco 1 – Percepção dos Usuários sobre a Importância da Contabilidade de Custos e do Sistema de Informação de Custos (SIC)

- 1) Sobre a cultura e ambiente do uso das informações de custos, como a área percebe a aplicação dessas informações internamente?
- 2) Quem são os usuários (público-alvo) das informações de custos?
- 3) Quais os objetivos do Sistema de Informação de Custos (SIC)?
- 4) Quais são os fatores que favorecem a implantação do Sistema de Informação de Custos (SIC)?
- 5) Quais são os fatores que dificultam a implantação do Sistema de Informações de Custos (SIC)?
- 6) Qual é o melhor método de custeio a ser aplicado no Setor Público?

Bloco 2 – Mapeamento das Informações Institucionais

- 7) Qual a missão/objetivo final da Contadoria-Geral do Município?
- 8) Quais são os principais produtos/serviços e para quem se destinam?
- 9) Quais são os principais processos internos da área? Cite cinco.
- 10) Como você relacionaria os processos internos a cada produto/serviço?
- 11) Quais setores estão vinculados a cada processo?

- 12) Quanto em média (%) cada processo/atividade consome de tempo de cada setor? Que métrica pode ser utilizada para distribuir o custo dos processos aos serviços?
- 13) Quais são os principais custos diretos/indiretos?
- 14) Quais são os objetos de custos mais relevantes para custeio?

Bloco 3 – Gestão Estratégica de Custos

- 15) Quais são os processos/atividades que agregam/adicionam valor aos produtos/serviços? Quais são obrigatórios?
- 16) A partir dos conceitos apresentados acerca da gestão de custos da qualidade, como a área percebe essa aplicação internamente?
- 17) A partir dos conceitos apresentados acerca da gestão de custos ambientais, como a área percebe essa aplicação internamente?
- 18) A partir dos conceitos acerca da gestão de custos de propriedade, como a área percebe essa aplicação internamente?

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

Introdução: Os sistemas de informação de custos (SICs) estão em processo de institucionalização nas três esferas públicas (União, Estado e municípios). Logo, cabe aos gestores públicos a busca por métodos adequados à implantação dos SICs em suas áreas de atuação.

Objetivo: O objetivo desse questionário é avaliar a percepção dos usuários internos acerca dos parâmetros necessários à proposição de uma modelagem de sistema de custos. A mensuração dos resultados será a partir da Escala Linkert.

Método de Aplicação: Questionário desenvolvido em ferramenta Web.

Duração Estimada: 15 minutos.

| Bloco 1 – Perfil do Entrevistado. | |
|------------------------------------|--|
| Nome: | |
| Idade: | |
| Secretaria/Setor | |
| Cargo: | |
| Exerce função de chefia/liderança? | () Sim, atualmente exerço; () Não, mas já exerci; () Não, nunca exerci; |
| Tempo em que trabalha no cargo: | () Até 01 ano; () De 1 a 2 anos; () De 2 a 5 anos; () De 5 a 10 anos. () Mais de 10 anos; |
| Formação Acadêmica | () Administração; () Ciências Contábeis; () Economia; () Engenharia; () Outros. Cite. |
| Conhecimento em Gestão de Custos: | () Nenhum; () Básico; () Intermediário ; |

| | |
|--|---------------|
| | () Avançado; |
|--|---------------|

Fonte: elaborado com base em Colletti, Abbas e Faia (2013) e Soares e Parcianello (2018).

| Bloco II – Percepção dos Usuários acerca dos Objetivos e Parâmetros para a Modelagem de Custos. | | | | | |
|--|-------------------------|---------------------------|------------|---------------------------|------------------------|
| Acerca das questões abaixo, pontue/avalie os itens conforme sua relevância. | | | | | |
| 1 – Quais os objetivos das informações geradas pelo sistema de informações de custos? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 1.1 - Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; | | | | | |
| 1.2 - Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; | | | | | |
| 1.3 - Apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; | | | | | |
| 1.4 - Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; | | | | | |
| 1.5 - Apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto; | | | | | |
| 2 – Quais são os usuários (público-alvo) das informações de custos? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |

| | | | | | |
|---|-------------------------------|------------------------------|---------------|---------------------------------|------------------------------|
| 2.1 – Gestores públicos; | | | | | |
| 2.2 – Agentes políticos; | | | | | |
| 2.3 – Sociedade; | | | | | |
| 2.4 – Fornecedores/Prestadores de Serviços; | | | | | |
| 3 – Quais as principais dificuldades/barreiras para implantação do sistema de informação de custos (SIC) no Setor Público? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 3.1 - Cultura/Resistência organizacional; | | | | | |
| 3.2 - Limitações tecnológicas; | | | | | |
| 3.3 - Ausência de corpo técnico especializado; | | | | | |
| 3.4 - Ausência de literatura sobre o tema; | | | | | |
| 3.5 - Ausência de equipe dedicada; | | | | | |
| 4 – Sobre os critérios de alocação de custos diretos, quais são os mais pertinentes ao Setor Público? | | | | | |
| 4.1 – Mão de obra direta (quantidade horas por atividade); | | | | | |
| 4.2 – Rateio por tempo médio por atividade; | | | | | |
| 4.3 – Rateio por nível ou grau de complexidade; | | | | | |
| 5 – Qual é o sistema de acumulação mais apropriados a ser aplicado no Setor Público? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 5.1 - Por ordem de serviço ou produção; | | | | | |
| 5.2 – De forma contínua; | | | | | |
| 6 – Qual é o sistema de custeio mais apropriados a ser aplicado no Setor Público? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 6.1 – Custo histórico; | | | | | |
| 6.2 – Custo-corrente; | | | | | |
| 6.3 – Custo estimado; | | | | | |

| | | | | | |
|---|-------------------------------|------------------------------|---------------|---------------------------------|------------------------------|
| 6.4 – Custo padrão; | | | | | |
| 7 - Qual é o método de custeio mais apropriado a ser aplicado no Setor Público? | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 7.1 - Custeio por absorção; | | | | | |
| 7.2 – Custeio direto; | | | | | |
| 7.3 – Custeio Variável; | | | | | |
| 7.4 – Custeio ABC; | | | | | |
| 7.5 – Custeio Misto; | | | | | |

Fonte: elaborado com base em Colletti, Abbas e Faia (2013), Soares e Parcianello (2018) e NBC T SP 16.11.

| Bloco III – Sobre as Informações de Custos Geradas na Modelagem. | | | | | |
|--|-------------------------------|------------------------------|---------------|---------------------------------|------------------------------|
| Acerca das questões abaixo, pontue/avalie os itens conforme sua relevância. | | | | | |
| | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
| 8 - Avalie a pertinência das informações geradas pela modelagem de sistema de informações de custos para tomada de decisão na sua área de atuação. | | | | | |
| 8.1 - Custos dos setores ou unidades de trabalho; | | | | | |
| 8.2 - Custo do macroprocesso; | | | | | |
| 8.3 – Custo dos processos; | | | | | |
| 8.4 – Custo das atividades; | | | | | |
| 8.5 - Custo dos produtos/serviços prestados; | | | | | |
| 8.6 – Custo dos produtos/ serviços consumidos; | | | | | |
| 8.7 - Custo da qualidade; | | | | | |
| 8.8 – Custo ambiental; | | | | | |
| 8.9 - Custo de propriedade total; | | | | | |

Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa bibliográfica (2021).

| Bloco IV – Sobre os Parâmetros de Custos Observados na CTGM. |
|---|
| Acerca das questões abaixo, pontue/avalie os itens conforme sua relevância. |

| 9 - Avalie a pertinência dos parâmetros de custos observados na CTGM. atuação. | 1 – Discordo Totalmente | 2 – Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 – Concordo Parcialmente | 5- Concordo Totalmente |
|--|-------------------------------|------------------------------|---------------|---------------------------------|------------------------------|
| 9.1 - O serviço final prestado pela CTGM é a elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias; | | | | | |
| 9.2 - O macroprocesso desenvolvido pela área é “Gestão Contábil”; | | | | | |
| 9.3 – Cinco principais processos compõe o macroprocesso: “Administração Interna” “Supervisão Técnico Operacional”, “Escrituração”, “Gestão de Custos” e “Informações Legais”; | | | | | |
| 9.4 – Pode-se considerar cada um dos quatorze setores que compõe a CTGM como centros de custos; | | | | | |
| 9.5 – Dado ao caráter administrativo do trabalho, os principais custos são: pessoal, consumo de materiais, depreciação dos bens e contratação de serviços de TI, sistemas, consultoria, etc. | | | | | |
| 10 - Esse campo é | | | | | |

| | |
|---|--|
| aberto para livre manifestação do entrevistado sobre o tema (opcional). | |
|---|--|

Fonte: elaborado a partir dos dados do grupo focal (2021).

APÊNDICE C – MATRIZ DE RESULTADOS DO QUESTIONÁRIO

| Nº Item | 1 - Discordo Totalmente | 2 - Discordo Parcialmente | 3 - Neutro | 4 - Concordo Parcialmente | 5 - Concordo Totalmente | Total |
|---------|-------------------------------|------------------------------|------------|------------------------------|----------------------------|-------|
| 1.1 | | 1 | | 1 | 11 | 13 |
| 1.2 | | 1 | | 1 | 11 | 13 |
| 1.3 | | 1 | | 3 | 9 | 13 |
| 1.4 | | 1 | 1 | 2 | 9 | 13 |
| 1.5 | | 1 | | 1 | 11 | 13 |
| 2.1 | | | | 2 | 11 | 13 |
| 2.2 | | 2 | 1 | 3 | 7 | 13 |
| 2.3 | | | 1 | 3 | 9 | 13 |
| 2.4 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | 13 |
| 3.1 | | 1 | 1 | 6 | 5 | 13 |
| 3.2 | 2 | | 1 | 5 | 5 | 13 |
| 3.3 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 13 |
| 3.4 | 3 | 3 | 4 | 2 | 1 | 13 |
| 3.5 | 2 | 1 | | 5 | 5 | 13 |
| 4.1 | | | 2 | 3 | 8 | 13 |
| 4.2 | 1 | | 1 | 5 | 6 | 13 |
| 4.3 | | | 2 | 6 | 5 | 13 |
| 5.1 | | 3 | 2 | 4 | 4 | 13 |
| 5.2 | | | 3 | 2 | 8 | 13 |
| 6.1 | 5 | | 2 | 3 | 3 | 13 |
| 6.2 | 1 | | 2 | 4 | 6 | 13 |
| 6.3 | 3 | 1 | 5 | 4 | | 13 |
| 6.4 | 3 | 1 | 3 | 5 | 1 | 13 |
| 7.1 | 1 | | 3 | 7 | 2 | 13 |
| 7.2 | 1 | | 4 | 5 | 3 | 13 |
| 7.3 | 2 | 1 | 6 | 4 | | 13 |
| 7.4 | | | 1 | 8 | 4 | 13 |
| 7.5 | | | 3 | 8 | 2 | 13 |
| 8.1 | | 1 | 2 | 3 | 7 | 13 |
| 8.2 | | | 2 | 2 | 9 | 13 |
| 8.3 | | | 1 | 4 | 8 | 13 |
| 8.4 | | | 2 | 4 | 7 | 13 |
| 8.5 | | | 1 | 2 | 10 | 13 |
| 8.6 | 1 | | 4 | 3 | 5 | 13 |

| | | | | | | |
|-------|----|----|----|-----|-----|-----|
| 8.7 | 2 | | 5 | 3 | 3 | 13 |
| 8.8 | 2 | | 4 | 3 | 4 | 13 |
| 8.9 | 2 | | 4 | 4 | 3 | 13 |
| 9.1 | | 1 | | 5 | 7 | 13 |
| 9.2 | | | 1 | 2 | 10 | 13 |
| 9.3 | | | 1 | 3 | 9 | 13 |
| 9.4 | | | | 3 | 10 | 13 |
| 9.5 | | | | 1 | 12 | 13 |
| Total | 35 | 25 | 83 | 150 | 253 | 546 |

Fonte: elaborado a partir dos dados do questionário (2021).