



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

José Ricardo de Amorim

Aplicação do modelo de custeio por absorção no Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro como ferramenta para melhoria da gestão

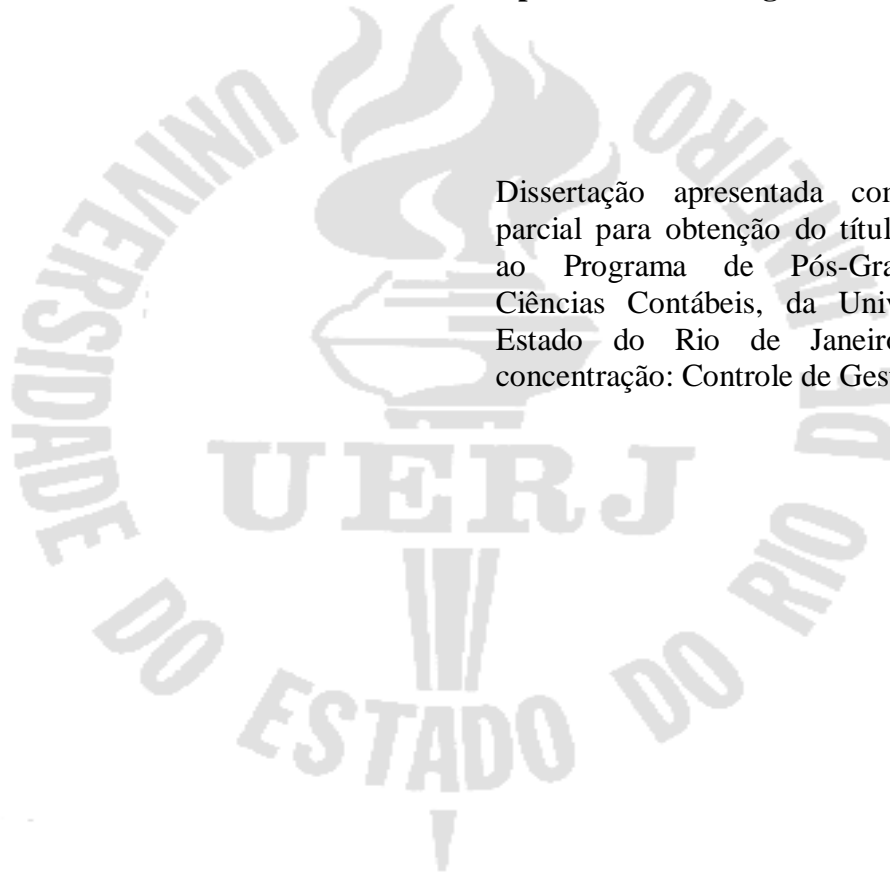
Rio de Janeiro

2023

José Ricardo de Amorim

**Aplicação do modelo de custeio por absorção no Conselho Regional de Odontologia do
Rio de Janeiro como ferramenta para melhoria da gestão**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.



Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

A524 Amorim. José Ricardo de
Tese Aplicação do modelo de custeio por absorção no Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro como ferramenta para melhoria da gestão / José Ricardo de Amorim – 2023.
91 f.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Econômicas.

1. Contabilidade de Custo - Teses. 2. Conselhos de fiscalização profissional – Administração - Teses. I. Santos, Waldir Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.4

Bibliotecária: Lucia Andrade CRB7/5272

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

José Ricardo de Amorim

**Aplicação do modelo de custeio por absorção no Conselho Regional de Odontologia do
Rio de Janeiro como ferramenta para melhoria da gestão**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 18 dezembro de 2023.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Profª. Dra. Andréa Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr. Marcos Roberto Pinto
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2023

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a Deus, por ser essencial em minha vida e sem o qual jamais chegaria a lugar algum. A ele toda honra e toda gloria para sempre.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, pela salvação, pelo seu grande amor para comigo, pelas respostas às minhas dificuldades, pelas bênçãos recebidas, pelas pessoas colocadas em minha vida e por tantas outras coisas que ele fez sempre me surpreendendo. Sem Deus, jamais chegaria a lugar algum.

Agradeço ao Prof. Waldir Jorge Ladeira dos Santos meu orientador e amigo. Louvo a Deus pelo privilégio de o ter como referência em minha carreira. Meus sinceros agradecimentos também a Professora Andrea Paula Osório Duque e ao Prof. Marcos Roberto Pinto.

Agradeço ao Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro (CRO-RJ) pela oportunidade a mim concedida de continuar e concluir essa etapa tão sonhada em minha vida. Agradeço a atual Diretoria do CRO-RJ e aos amigos que lá tenho.

Gostaria muito dar um agradecimento muito especial ao grande Dr. Outair Bastazini mas infelizmente não poderei pois não está mais conosco. Transfiro então essa palavra de agradecimento a seu filho, o Dr. Outair Bastazini Filho. O Dr. Outair Bastazini foi um ícone no CRO-RJ. Sem ele o CRO-RJ jamais seria o que é hoje. Era uma pessoa feliz, sorridente e adora conversa. Sempre me dava apoio e ajuda necessárias. Foi um ser humano admirável, honrado e amado por todos. Quando me dirigia à sala da presidência e o encontrava, sempre me chamava para bater papo e ouvia suas histórias. Conversávamos sobre tudo: falávamos das mensagens do Pastor Rodrigo Silva, de nossas vidas, de nossas dificuldades no setor de trabalho e ele, sempre, com assuntos interessantes. Louvo a Deus pelo privilégio de o ter conhecido. O Dr. Outair Bastazini foi ímpar, um grande amigo e um grande incentivador.

Na vida pessoas vem e pessoas vão, se aproximam e se afastam. O Dr. Outair Bastazini veio e foi de uma forma muito rápido em um pequeno hiato de minha vida. Ele jamais será esquecido. Aprendi a admirá-lo tanto e em tão pouco tempo pois se comportava como um grande pai ao me dar conselhos, dentre outras coisas. Suas lembranças jamais se apagarão de minha memória e jamais serão esquecidas.

Porque Deus amou o mundo de tal maneira que deu o seu Filho unigênito, para que todo aquele que nele crê não pereça, mas tenha a vida eterna.

João 3.16

RESUMO

AMORIM, José Ricardo. *Aplicação do modelo de custeio por absorção no Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro como ferramenta para melhoria da gestão*, 2023. 91f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

Esta dissertação investigou a influência da aplicação do Sistema de Custeio por Absorção na geração de valores com a mensuração dos gastos das atividades finalísticas do Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro. Essa pesquisa foi baseada em um estudo de caso que aplicou do método de sistema de custo por absorção sobre os dados financeiros do CRO-RJ do exercício de 2022. Os resultados demonstram que foi possível usar o modelo de custeio por absorção para controle e maximização das ações dos gastos no CRO-RJ. Embora existam necessidades de implantações de procedimentos a fim de facilitar o uso do sistema de custeio por absorção, o estudo demonstrou ser possível a utilização. Outrossim, através da pesquisa feita com gestores do CRO-RJ, cujo objetivo foi identificar empecilhos e, caso havendo, como os superar, verificou-se que não há objeções por parte dos respondentes quanto a aplicabilidade do sistema de custos utilizado nessa pesquisa. Evidenciou-se, por fim, que com os dados financeiros utilizados, apurou-se aos reais custos com as atividades finalísticas do CRO-RJ bem como disposição dos entrevistados em adotar essa ferramenta de gestão.

Palavras-chave: Custos públicos. Conselho de fiscalização profissional. Apuração de custos. Método de custeio por absorção.

ABSTRACT

AMORIM, José Ricardo. *Application of the absorption costing model in the Regional Dentistry Council of Rio de Janeiro as a tool to improve management*, 2023. 91f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

This dissertation investigated the influence of the application of the Absorption Costing System on the generation of values by measuring the expenses of the final activities of the Regional Council of Dentistry of Rio de Janeiro. This research was based on a case study that applied the absorption costing system method to CRO-RJ's financial data for the 2022 financial year. The results demonstrate that it was possible to use the absorption costing model to control and maximize spending shares in CRO-RJ. Although there is a need to implement procedures in order to facilitate the use of the absorption costing system, the study demonstrated that its use is possible. Furthermore, through research carried out with CRO-RJ managers, the objective of which was to identify obstacles and, if any, how to overcome them, it was found that there were no objections on the part of the respondents regarding the applicability of the cost system used in this research. Finally, it was evident that with the financial data used, the real costs of the CRO-RJ's final activities were ascertained, as well as the interviewees' willingness to adopt this management tool.

Keywords: Public costs. Professional oversight board. Cost calculation. Absorption costing method.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Ciclo de transformação: gasto, investimento, custo e despesas.....	23
Quadro 1 -	Atributos da informação de custos no setor público.....	26
Figura 2 -	Organograma do CRO-RJ.....	53
Quadro 2 -	Roteiro do questionário.....	55
Gráfico 1 -	Evolução das receitas nos últimos 5 anos.....	61
Gráfico 2 -	Distribuição dos funcionários em 2022.....	64
Quadro 3 -	Gastos classificados como custos diretos.....	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Segregação das receitas.....	57
Tabela 2 - Categorias, tipos e valores de receitas (2022)	58
Tabela 3 - Comparativo das receitas 2022.....	59
Tabela 4 - Dimensionamento das despesas empenhadas em 2022.....	62
Tabela 5 - Recursos aplicados com pessoal, benefícios e encargos em 2022.....	63
Tabela 6 - Detalhamento das despesas com bens, serviços e consumo de 2022.....	64
Tabela 7 - Detalhamento das demais despesas em 2022.....	65
Tabela 8 - Classificação dos custos de 2022.....	67
Tabela 9 - Percentual de rateio dos gastos indiretos de 2022.....	67
Tabela 10 - Absorção dos gastos indiretos pelo setor de fiscalização.....	69
Tabela 11 - Custo final com fiscalização em 2022.....	70
Tabela 12 - Absorção dos gastos indiretos pelo setor de julgamentos.....	71
Tabela 13 - Custo final com julgamentos em 2022.....	71
Tabela 14 - Absorção dos gastos indiretos pelo setor de registro.....	72
Tabela 15 - Custo final com registro em 2022.....	72
Tabela 16 - Absorção dos gastos indiretos pelo setor de educação continuada.....	73
Tabela 17 - Custo final com educação continuada em 2022.....	73
Tabela 18 - Posicionamento das despesas totais em 2022.....	74

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Activity Based Costing
APD	Auxiliar em Prótese Dentária
ASB	Auxiliar de Saúde Bucal
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CD	Cirurgião Dentista
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFO	Conselho Federal de Odontologia
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CRO-RJ	Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IES	Instituição de Ensino Superior
INSS	Instituto de Nacional do Seguro Social
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICSPs	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
OMS	Organização Mundial da Saúde
OPAS	Organização Panamericana de Saúde
PF	Pessoa Física
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa Jurídica
SIC	Sistemas de Informações de Custos
SICSP	Sistema Informação de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
TPD	Técnico em Prótese Dentária

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
1.1	Gestão de Custos no Setor Público	17
1.2	O Papel da Contabilidade no Setor Público	27
1.2.1	<u>O Conselho de Fiscalização e a Contabilidade.....</u>	33
1.3	Sistemas de Custeio	34
1.4	Empecilhos e Percepções na Implantação de um Sistema de Custos	40
2	METODOLOGIA.....	48
2.1	Método	48
2.2	Protocolo de Estudo de Caso	48
2.2.1	<u>Visão Geral.....</u>	49
2.2.2	<u>Procedimento de Campo.....</u>	49
2.2.3	<u>Unidade de Análise.....</u>	50
2.2.3.1	Atribuições do CRO-RJ.....	51
2.2.3.2	Governança do CRO-RJ.....	52
2.2.3.3	Transparência das Informações pelo CRO-RJ.....	54
2.3	Guia para Relatório de Estudo de Caso	54
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	57
3.1	Receitas do CRO-RJ	57
3.2	Aplicações dos Recursos	61
3.3	Classificação dos Gastos e Rateio	66
3.4	Total dos Custos com Fiscalização	69
3.5	Total dos Custos com Julgamento	70
3.6	Total dos Custos com Registro	72
3.7	Total dos Custos com Educação Continuada	73
3.8	Resumo dos Custos Totais	74
4	ESTUDO DE CASO – IDENTIFICAÇÃO DE BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NO CRO-RJ...	75
4.1	Perfil dos Respondentes	75
4.2	Mapeamento Sobre Questões de Custos	76
4.2.1	<u>Percepção Quanto ao Grau de Conhecimentos Técnicos.....</u>	76
4.2.2	<u>Avaliação Quanto à Percepção da Utilização de um Sistema de Custos.....</u>	77
4.2.3	<u>Avaliação do Conhecimento dos Custos em Cada Setor e nas Ações do Finalísticas.....</u>	78
4.2.4	<u>Avaliação da Determinação Legal Sobre Custos.....</u>	78
4.2.5	<u>Percepção de Decisões Baseadas em Informações Geradas por um Sistema de Custos.....</u>	78
4.2.6	<u>Captação de Informações dos Entrevistados com Expressão de suas Próprias Opiniões.....</u>	79
4.3	Conclusão da Pesquisa	80
5	ESTUDO DE CASO – MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS...	81
5.1	Implementação Gradual	81
5.2	Roteiro de Implementação	81
5.3	Custeio por Absorção no CRO-RJ	82

5.3.1	<u>Separação de Custos e Despesas.....</u>	83
5.3.2	<u>Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos às Atividades Finalísticas...</u>	83
5.4	Conclusão.....	84
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	86
	REFERENCIAS.....	89

INTRODUÇÃO

A contabilidade pública passou por inúmeras mudanças advindas das Normas Internacionais de Contabilidade. A contabilidade pública, antes regida pelo Decreto Lei 200/67, pela lei 4.320 de 17 de março de 1964 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) de 04/05/2000, agora dispõe também das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC ASP 16) que trouxeram mudanças significativas que impactaram os registros e os demonstrativos dos atos e fatos públicos no Brasil.

Dentre as muitas mudanças trazidas pelas novas normas, destaca-se a adoção da depreciação, a padronização do regime de apuração de resultado para as despesas e receitas, os relatórios adicionais, dentre outras. Não houve, por conta da nova norma, alteração na execução orçamentária.

A adoção de um sistema de custeio sempre esteve presente na Lei 4.320/1964 e LC 101/2000. Implantar um sistema de custos requer pessoal capacitado e ações da alta gestão na estrutura de um órgão público.

Diante desses desafios impostos aos gestores da Administração Pública - sejam diretas ou indiretas, assim como no caso das autarquias - está a mudança na forma como essas são geridas.

Segundo Corrêa, Dominik e Reis (2015) “como no setor público não existe tradição em se mensurar os custos e o desconhecimento dos custos é um indicador de ineficiência dos serviços públicos” esse projeto de pesquisa visa identificar os desafios para implantação e utilização do sistema de custeio por absorção e aplicá-los na mensuração dos gastos com fiscalização, registros e educação continuada.

Nesse sentido, as ferramentas próprias da contabilidade precisam ser usadas como grandes aliadas na melhoria da gestão desses entes públicos. O contador é o responsável principal em todo esse processo. É ele quem deve dar suporte aos gestores com informações tempestivas capazes de serem úteis na tomada de decisão.

Assim, o profissional de Contabilidade não deve ser limitado a tão somente captar e processar as informações financeiras e transformá-las em um mero registro. Deve, antes de tudo, colocar-se como o profissional fundamental para dar suporte quanto à apuração de custos, na contratação de serviços com mais eficácia, eficiência e economicidade, precificar ações antes que as mesmas sejam realizadas, melhorar o fluxo de caixa da instituição e orientar quanto à aplicação correta de recursos no mercado financeiro.

Um sistema de custos não deve abster-se de inovação. Inovar em custos significa criação de meios de redução de gastos, melhoria dos resultados e processos e aumento da eficiência com os recursos públicos.

O tema de custos, estudado em uma disciplina própria no curso de Ciências Contábeis, não aborda custos públicos. As ementas da disciplina de contabilidade custos, são essencialmente voltadas para ambientes empresariais esquecendo a área pública.

Destacando a necessidade da implementação de custos no setor público, Corrêa, Dominik e Reis (2015) afirmaram que “as ferramentas de gestão de custos amplamente difundidas em organizações privadas podem ser perfeitamente empregadas na gestão pública como forma de mensurar o desempenho dos serviços prestados à sociedade”

Colussi e Souza (2018), dando importância à contabilidade de custos, afirmaram que a contabilidade de custos é uma fonte de consulta a fim de verificar onde reduções podem ser feitas.

Mauss e Souza (2008) ratificaram a necessidade de um sistema de gestão em custos capaz de gerar mecanismos de controle e confiança nas tomadas de decisões. Ainda segundo os autores, essa ação proporciona uma gestão eficiente economicamente que envolve questões orçamentárias e planejamento. Concluem dizendo que ações baseadas em um sistema de custos, traz transparência às atividades e aos gastos de uma organização.

Assim, um sistema de custeio implantando e funcionando, é de fundamental importância para melhoria da gestão dessas instituições, assim como demonstrar o quanto dos recursos foram aplicados nos objetivos finais com eficácia, eficiência e economicidade.

Em uma sociedade mais exigente e com regras cada vez mais rígidas e transparentes, faz-se necessário melhorias constantes na gestão dos conselhos profissionais. Esses devem procurar mecanismos de aumento valores à sociedade utilizando-se de meios e ferramentas úteis ao auxílio desses objetivos.

Desta forma, este estudo tem como problema de pesquisa aplicar o sistema de Custeio por Absorção nos dados referentes a 2022 e apurar os reais custos com os objetos finalísticos do CRO-RJ. Uma vez que há ausência de um sistema de custos sendo aplicado, quais são os reais custos empregados nessas atividades?

Desta forma, essa pesquisa se justifica pelo fato de haver incertezas quanto ao real valor dos custos empregados com as atividades fins da autarquia.

OBJETIVO GERAL

- Investigar a influência da aplicação do Sistema de Custeio por Absorção na geração de valores com a mensuração dos gastos das atividades finalísticas do Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro durante o exercício de 2022.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Apurar os reais custos do Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro com a fiscalização, julgamentos, registros e educação continuada, referentes ao exercício de 2022.
- Identificar possíveis barreiras existentes para a implantação de um Sistema de Custeio, no Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro.
- Desenvolver um modelo constante de apuração dos custos das ações desenvolvidas pelo CRO-RJ.

Baseado nos objetivos específicos, esta dissertação está dividida em cinco seções. A primeira seção trata do referencial teórico com abordagens diferenciadas sobre a gestão de custos no setor público, o papel da contabilidade voltada à área pública como ferramenta fundamental no processo de controle de custos. Ainda no referencial, há uma abordagem sobre a utilização dos sistemas de custos voltados à administração pública terminando com um levantamento amplo sobre as objeções e empecilhos que limitam a utilização da ferramenta de mensuração de custos. A segunda seção aborda metodologia utilizada e como os dados foram usados no estudo de caso de apuração dos custos. A terceira parte desse estudo, contextualiza o Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro como o terceiro maior do Brasil em termos orçamentários. Na quarta etapa, há a apresentação dos resultados apurados da aplicação do método de custeio por absorção com demonstração dos reais custos com fiscalização, registros e educação continuada e uma subseção com os impeditivos descobertos à implantação de um sistema de custos e as ações para eliminação dos mesmos. O trabalho finaliza na quinta seção trazendo a conclusão dos resultados da aplicação do sistema sobre os dados da autarquia.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

A primeira etapa dessa pesquisa visa apresentar referências de trabalhos com abordagens sobre a temática de custos voltados à administração e aplicação de um sistema de custeio. Esta primeira seção descreve como a questão dos custos na área pública foi tratada desde a criação da lei 6404 e da LRF. Traz referências de como a questão de custos foi apreciada pelas administrações públicas e o papel da contabilidade de custos. A subseção sistema de custos faz um levantamento do uso e de como os sistemas de custos estão sendo aplicados em entidades públicas. Por fim, a última subseção, faz um levantamento sobre as objeções, percepções e empecilhos para a implantação de um sistema de custos.

1.1 Gestão de Custos no Setor Público

É importante ratificar o significado de custo e de sua gestão como essenciais para o bom desempenho de qualquer organização. Nesse contexto, a gestão de custos torna-se uma estratégia na busca por eficiência e eficácia das organizações, sejam elas públicas ou privadas (Martins, 2018).

Gestão de custos requer conhecimentos e habilidades. O profissional de contabilidade é a pessoa ideal para agir junto ao processo de mensuração de custos, orientar a administração quanto aos benefícios da existência da utilização de um sistema de custos e extrair dele informações para melhoria da gestão. Uma das maiores questões relacionadas à aplicabilidade dos custos em uma autarquia, é sua subutilização por profissionais da contabilidade, controladores e gestores. É uma ferramenta utilizada para trazer valores aos objetivos de um órgão público se usada de forma eficiente e plena.

Confirmando a pouca aplicabilidade dessa ferramenta de gestão na administração pública, capaz de trazer melhores resultados nas tomadas de decisões, Alonso (2022, p. 136) afirma que “a medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ ou inadequada na administração pública federal. Porém, com relação à medição de custos, a situação é ainda mais precária, pois não há tradição em se medir custos no serviço público”.

A procura pela eficiência e eficácia tem ocasionado alterações no modo de administrar entes públicos com aplicação de recursos para melhoria da gestão, capacidade dos

colaboradores e uso de ferramentas de gestão. Cada vez mais, há a inserção de controles internos mais atuantes e capacitados com a finalidade de proporcionar melhores destinos aos recursos financeiros. Para Carneiro, Mittmann e Souza (2013, p. 55):

Para cumprimento das leis e normas, a administração pública precisa dispor de recursos financeiros, sistemas de informática (*softwares*), servidores capacitados e metodologia adequada para apuração de custos. É necessário também que o sistema contábil seja eficiente, já que o sistema de custos estará diretamente ligado a ele.

A contabilidade como ciência, tem o objetivo de gerar informações para a tomada de decisões. O destaque no processo de performance de uma organização é a contabilidade de custos que é útil em todo do processo gerencial. Os controles gerados pela contabilidade melhoram, quando usados para a tomada de decisões, o desempenho das organizações.

A aplicação de um sistema de custos é importância para a administração pública pois torna os serviços prestados com mais qualidade pelo Estado à uma sociedade cada vez mais exigente. Pensando nisso, Corrêa et al (2015, p. 63) afirmam: “O processo de tomada de decisão bem direcionado, voltado à eficiência e eficácia na produtividade, é, sem dúvida, fator preponderante para o sucesso das organizações do setor público e os métodos de custeio contribuem fortemente para isto”.

Entidades públicas existem para atender as necessidades da sociedade e, na medida em que avançam na melhoria da sua gestão, oferecem melhores serviços. De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004), “a contabilidade de custos fornece aos gestores as informações de que necessitam ao tomar decisões, seja de forma a escolher a melhor estratégia ou de implementá-la”.

A gestão de uma organização pública ou privada depende de um sistema de custos capaz de gerar informações para a tomada de decisões quanto ao melhor uso e desempenho dos recursos financeiros. Informações geradas por um sistema de custos asseguram ao gestor público a execução de um orçamento como tomadas de decisões capazes de atingir eficiência e eficácia. Segundo Lacerda (2009, p. 37), “[...] o sistema de custos faz parte do sistema de gestão organizacional e, a importância do sistema de custos, reside nas informações que são fornecidas e nas decisões que são tomadas tendo por base essas informações”.

As necessidades da sociedade são cada vez maiores e muitos esperam do Estado a solução para seus problemas. Cidadãos têm se voltam às entidades públicas como solução para seus conflitos e necessidades. Com recursos cada vez mais escassos e necessidades crescentes, entes públicos necessitam de gestores capacitados. O Estado hoje tem custos crescentes, receitas decrescentes e cada vez mais exigido pela população, Corrêa et al (2015,

p. 64) afirmam: “A constante procura por serviços públicos sem o devido crescimento proporcional das receitas impõe ao estado medidas de contenção dos gastos sem comprometer as metas e os resultados de desempenho das atividades”.

Os sistemas de custeio visam garantir a eficiência nos objetivos para os quais cada ente público existe. Isso significa que os custos devem ser bem administrados e mensurados. Essas ações, para que sejam bem-sucedidas e capazes de trazer benefícios à sociedade através de uma boa gestão, requer a participação direta do profissional de contabilidade e de um sistema de custeio. Com foco na eficiência a ser atingida, dentre outras ações resultantes das aplicações de sistemas de custos nos resultados alcançados, Catelan *et al.* (2013, p. 5) contribuíram ao afirmarem que: “Apurar o custo do serviço público é necessário para se estimar a qualidade do mesmo, já que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los”.

A contabilidade pública, com todas as suas nuances e diferenças da contabilidade societária, existe para controle do patrimônio e dos orçamentos das entidades públicas. Com o mesmo objetivo da societária, a contabilidade pública registra atos e fatos ao passo que na primeira, somente os atos por ela são alcançados. Quando o assunto é contabilidade gerencial, aquela voltada para o gerenciamento das informações em diversas formas de relatórios e índices capazes de trazer informações úteis e tempestivas oriundas dos registros contábeis, a administração pública tem procurado usar essa ferramenta como fonte de informações para que decisões melhores sejam tomadas. Na iniciativa privada, diversas informações são utilizadas e há demonstrações de índices que medem e demonstram a performance de uma empresa. Administradores públicos, após a adoção das normas internacionais de contabilidade, têm usado ferramentas bem aplicadas na iniciativa privada. Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010, p. 960) afirmam que:

A incorporação destas práticas originou-se a partir de pressões impostas pela sociedade por transparência na utilização dos recursos públicos e por uma demanda na qualidade dos serviços prestados. O setor público teria foco nos resultados gerados a partir dos recursos orçamentários arrecadados por meio de impostos. Desta forma, o gestor público poderia controlar os gastos a fim de obter resultados com os menores custos possíveis para os contribuintes, além de otimizar os recursos orçamentários disponíveis.

Mesmo sem o objetivo de auferir superávit, um órgão público precisa demonstrar, através de seus números, resultados satisfatórios à sociedade e a órgãos de controle superiores. Em resumo, uma gestão eficiente é baseada na gestão de custos, na utilização de um sistema de custos e com profissionais capacitados. O sistema de custos gerencia gastos tornando melhor a eficiência da execução orçamentária de uma entidade. Com essa mesma

visão, Silva, Souza e Araújo (2013) argumentam que a análise de eficiência da aplicação dos recursos públicos é fator determinante para a melhoria dos resultados, pois direcionam as ações de gerenciamento do gestor público. Nesse sentido, os sistemas de custeio são ferramentas gerenciais indispensáveis e à disposição do gestor público, que podem auxiliar a identificar desperdícios e permitir produzir com maior eficiência e eficácia os bens e serviços públicos. Corroborando, Raupp (2009, p. 2) afirma que “[...] a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação ao seu processo decisório”.

O controle de custos, como fator fundamental de sucesso administrativo nas organizações públicas, já foi cobrado por legisladores. Desde 1964 que a Lei nº 4.320/64 e dispositivos legais posteriores, já mencionavam a obrigatoriedade de apurar custos e evidenciar resultados da gestão. A LRF (LC 101/2000), publicada em 2000, determina em seu Artigo 50 que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Paralelamente com as determinações legais já existentes, a Constituição Federal (CF), de 1988, em seu Artigo 37, adotou o termo eficiência ao texto constitucional a fim de medir e avaliar os resultados dos entes públicos. No Artigo 74, esse princípio é destacado ainda como uma das finalidades do controle e avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Um sistema de custos atuando juntamente com a contabilidade, apresenta várias ações benéficas à entidade controlando a utilização dos recursos públicos pois maximiza a sua utilização e dá informações para que decisões administrativas sejam tomadas. Segundo Martins (2018, p. 21), “a Contabilidade de Custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”.

Machado e Holanda (2010) descrevem os benefícios dos sistemas de custos como sendo altamente capazes de trazer comparações aos custos de atividades ou serviços produzidos por diferentes unidades produzidas a fim de auxiliar todas as decisões gerenciais.

Um pronunciamento sobre a importância do sistema de custos em uma administração pública, foi feita por Cruz e Platt Neto (2007) quando então abordaram algumas das vantagens na adoção de um sistema de custos: a) cumprir a determinação legal (art. 4º combinado com o 50º da LRF); b) o gestor público não ficará apenas na defensiva diante do Tribunal de Contas; c) melhorar o aproveitamento de seus recursos e ter um melhor planejamento de despesas; d) evitar a inadimplência e seus inconvenientes; e) buscar a melhoria da qualidade e a redução de custos; f) encaminhar-se na prestação de serviços melhores à comunidade.

Uma gestão além de apresentar resultados positivos evidenciados em números e índices de performances, precisa focar na receita como base para manter as atividades do órgão e de manter setores de arrecadação com métodos e ações de cobranças capazes de recuperar o máximo possível a fim de melhorar seus objetivos. Essas ações são importantes, mas sobretudo, precisa adotar um sistema de custos capaz de fazer com os recursos financeiros sejam bem empregados. Para Leoncine, Bornia e Abbas (2013), a inserção de um sistema de custos favorece a gestão ao facilitar a análise de resultados. É tão essencial a implantação da gestão de custos quanto averiguar os resultados e comparar o custo com a respectiva receita.

A necessidade de adoção e utilização de um sistema de custos, além dos benefícios gerados para a tomada de decisões, é essencial para atingir resultados melhores. Verbeeten (2011) afirmou que “sistemas de gestão de custos são muito úteis aos gestores políticos, ao apoiarem a tomada de decisão e, ao mesmo tempo, possibilitarem a avaliação de programas e projetos já concluídos, geralmente por meio de *benchmarking*”.

A importância da gestão de gastos, baseada em um sistema de custos, acompanhada por um profissional de contabilidade, é fundamental e necessária para desempenho e bom funcionamento das políticas públicas. Decisões tempestivas precisam ser tomadas com bases em informações confiáveis a fim de usar somente os recursos públicos necessários e com eficiência. Machado e Holanda (2010, p. 792) afirmaram que:

Os administradores do setor público necessitam, no desempenho de suas funções decisórias, de informações consistentes e amplas para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas. Assim sendo, emerge a necessidade da construção de sistemas de gerenciamento de informações de custos que subsidiem as decisões cotidianas, tais como: comprar ou alugar, executar ou terceirizar, manter ou descontinuar.

As organizações públicas foram criadas para desempenhar uma função específica, cujo principal destinatário é a sociedade. Para cumprir sua função, o Estado, ao planejar suas atividades, deve estabelecer critérios para o desenvolvimento de soluções para diversas necessidades da sociedade.

O Estado como arrecadador, deve, antes de tudo, devolver recursos em benefício da população, oferecendo melhores e mais eficientes serviços ao menor custo possível. Uma das principais funções da administração pública é o uso correto dos recursos arrecadados para a assistência social (Lapsley; Wright, 2004; Lovato et al., 2016), e os cidadãos esperam que a administração atenda às suas solicitações da melhor maneira possível, pelo uso efetivo desses

recursos, bem como pela transparência das atividades realizadas (Lapsley; Wright, 2004; Lovato et al., 2016).

Bons serviços e boa gestão iniciam com planejamento. Planejar ações futuras requer conhecimento e mensuração de custos a fim de atingir o máximo em eficiência nos objetos de um ente público. Não há como se fazer um planejamento estratégico sem pensar em mensuração dos custos. Custos das ações de um ente público, discutidas em um planejamento estratégico, é a base para uma boa formação de uma proposta orçamentária. Segundo Messias, Ferreira e Soutes (2018), o orçamento público, como principal ferramenta gerencial adotada pelo governo brasileiro, atua predominantemente em ações de controle, não medindo, e tampouco garantindo, o nível de eficiência esperado dos gestores. Buscando sanar essa lacuna, por meio do monitoramento e da responsabilização dos gestores pelos atos por eles praticados, ao menos em parte, foi editada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101/2000. Até então inexistente na administração pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal, ratificou a implantação e utilização de um sistema de custos com novas diretrizes.

Gestores públicos precisam ser cercados de pessoas técnicas com habilidades no gerenciamento de custos e de profissionais com habilidades no uso de sistema de custos. Esse conhecimento, importante para o sucesso de qualquer gestão, é fundamental para o sucesso da gestão nas administrações públicas. O sucesso de um gestor em sua administração, está no controle dos recursos a ele delegados e na forma como gerencia o orçamento.

Custos precisam ser controlados pois crescem em proporções diferentes dos recursos. Um bom gestor precisa dominar custos para controle e otimização de seus gastos. O controle de custos requer bons profissionais e um bom planejamento. A contenção de custos é uma tendência mundial. No cenário econômico mundial, inclusive no Brasil, governos de todos os níveis, estão passando por algum tipo de aperto fiscal. Isso inclui departamentos, administrações, fundações e agências (Fontes; Oliveira; Gurgel, 2020).

O controle de custos é uma ação gerencial que deve ser executada por pessoal treinado. A introdução de um sistema de custos, capaz de mudar a forma como as instituições públicas são geridas, é um grande desafio. Para atender a esse desafio, é necessário debates qualificados e o destaque da importância do sistema de custos como ferramenta de melhoria da gestão (Machado; Holanda, 2010).

A não aplicabilidade de um sistema de custos proporcionando controle dos gastos, gera inúmeros resultados negativos para qualquer organização pública. A ausência de um sistema de custos é tão grave que investigações apontaram que por falta de mensuração e

controle sistêmico dos custos, gerou ineficiência na gestão das instituições, prejuízos financeiros, fraudes e imagem negativa institucional (Fontes; Oliveira; Gurgel, 2020).

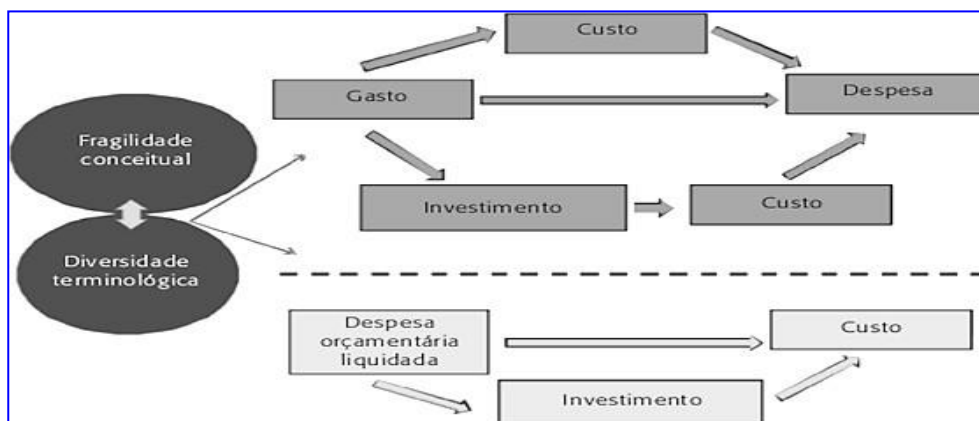
Com foco em instituições de ensino superior, por refletirem uma tendência nas outras organizações públicas, Medeiros e Duarte (2018), ao pesquisarem sobre a adoção de custos em grandes universidades federais, concluíram que, embora exista um movimento crescente em pesquisas sobre custos na educação superior, permanece a necessidade de aprofundamento do tema para melhorar os processos gerenciais e atender às demandas dos órgãos de controle externo que cobram a adoção dessas práticas nas instituições federais de ensino superior.

O gerenciamento de custos precisa estar na rotina de cada gestor. No setor público, cujos serviços são indispensáveis à sociedade, entender a dinâmica dos custos é uma necessidade gerencial considerando o cenário atual de incertezas.

O conhecimento de conceitos básicos de custos por parte de gestores e de como um sistema de custos funciona, é necessário. Entretanto, a visão da necessidade de adoção dessas práticas, é essencial. Assim, sob esta perspectiva, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos.

O gerenciamento de custos permite aos gestores planejar e tomar decisões adequadas aos recursos disponíveis. Gastos são divididos em custos, despesas, perdas e investimentos. Despesas são gastos essenciais para a obtenção de receitas e resumem-se no consumo de um bem ou serviço. A perda se dá por vários fatores internos de uma empresa assim como pelo próprio processo produtivo, por ação da natureza, roubo ou furto. Por Último, os investimentos representam aquisições para o ativo com a finalidade de gerar receita à organização. (Machado; Holanda, 2010). Já custos são gastos ligados ao produto, mercadoria ou serviço, ou seja, são ligados diretamente à atividade fim da organização.

Figura 1 - Ciclo de Transformação: Gasto, Investimento, Custo e Despesa



Fonte: Machado; Holanda, 2010.

A partir do demonstrativo da Figura 1, percebe-se que é possível traçar paralelos entre a aplicabilidade de mensuração de custos nos entes públicos e nos setores privados e suas similaridades. A linha tracejada mostra o estágio da liquidação onde são verificados os critérios de realização dos custos e o direito de receber do credor e depois, a obrigação de pagamento é efetuada (Machado; Holanda, 2010).

O fato de muitos administradores públicos desconhecerem os recursos a eles disponibilizados, que são altamente capazes de oferecer melhorias na execução de seus orçamentos, foi constatado em uma pesquisa com mais de sessenta municípios do Estado do Paraná. Franco *et al.* (2013) pesquisaram qual o nível de utilização e de adoção de sistemas de custeios em diversos municípios. Concluíram que havia muito pouco entendimento quanto à adoção de um método e chegaram à conclusão que apenas uma parte das administrações havia implantado um sistema de custeio.

Outro estudo feito por Souza, Ortiz e Almeida (2013), dessa vez no Estado do Mato Grosso com uma amostra de 22 municípios, foi constatado que havia reconhecimento por parte dos gestores da utilização de um sistema de custeio assim como a fraca estrutura do setor de custos de suas administrações.

Já na pesquisa de Degenhart *et al.* (2014), feita em uma região de Santa Catarina, onde foi pesquisado qual o grau de entendimento de aplicação de um sistema de custeio, conclui-se que a utilização de um sistema, se existisse, não seria utilizada de forma plena.

A redução de custos, cujo objetivo é prestar melhores serviços à sociedade além de maximizar os recursos oriundos dos contribuintes, tem sido abordada mais intensamente que antes frente às determinações legais e conscientização, mesmo que inicial, por parte de gestores públicos. Essa constatação foi feita por Corrêa et al (2015, p. 63) ao afirmarem que “existe a necessidade de otimizar as receitas auferidas, adequando os recursos disponíveis às reais necessidades das instituições públicas”.

Quando a questão é gestão de custos, é preciso relatar os grandes benefícios que essa ação traz para a gestão dos recursos públicos além de trazer segurança quando associadas, complementarmente, com as informações geradas pela contabilidade. A aplicabilidade de um sistema de custos com a contabilidade, juntas, são ferramentas para a tomada de decisão.

Mesmo com a edição da LRF, onde se preconizou o uso do gerenciamento de custos pelo setor público, segundo (Messias; Ferreira; Soutes, 2018), o uso dessa ferramenta vem crescendo nos órgãos públicos de forma lenta, garantem os autores.

A gestão de custos deve ser considerada como parte da função financeira e contábil que controla e dá suporte às operações. Também coleta, organiza, analisa e interpreta os custos das ações e dos estoques além de planejar as operações e atividades. Determinar a lucratividade e apoiar os gestores nos processos de tomada de decisão e planejamento são benefícios a uma gestão que adota um sistema de custos (Granzotto et al., 2020).

O setor privado, diferente do setor público, adota o gerenciamento dos custos com o objetivo do lucro e foco na produção de produtos, mercadorias e serviços com o menor custo possível e maximização da qualidade. Outrossim, o gerenciamento dos estoques é fundamental na iniciativa privada. Já no setor público, o esperado é o gerenciamento dos gastos, embora precise avançar, é o cuidado com a qualidade dos serviços que cada órgão está destinado a oferecer. (Monteiro, 2018). A contabilidade de custos, quando aplicada na administração pública, tem o objetivo de gerar informações para que decisões estratégicas sejam tomadas pois é uma ferramenta de gestão eficiente para melhoria dos recursos financeiros (Schuh, 2017).

A gestão de custos no setor público é importante pois tem a função de melhorar as ações voltadas à sociedade. Obrigatório desde a década de 1960, foi ratificado pela LRF e exigido como em diversos países do mundo Segundo Bitti, Aquino e Cardoso (2011), que já haviam enxergado essa realidade, afirmaram que no Brasil ainda estava no início do processo de compreensão do desenvolvimento de modelos de gestão de custos no setor público, embora atualmente avanços significativos têm sido apresentados.

Cabe destacar que o Controle interno é peça chave no processo de gestão de qualquer entidade. Ele é o responsável, dentre outras coisas, pela eficácia das ações. Um sistema de custos ausente inibe a ação plena de um controle interno. Esse fato foi exposto por Patricio (2022, p. 35) ao afirmar que:

Nos estudos sobre a temática da gestão de custos na administração pública, identifica-se que um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços, é justamente a inexistência de sistemas de custos. Dessa forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão

Hansen e Mowen (2013) afirmam que um sistema de custos, a fim de gerar informações para tomada de decisão, deve apresentar três objetivos genéricos: 1) gerar informações para embutir o custo de produtos e serviços de interesses da gestão; 2) gerar mecanismo de subsídios para planejamento e controle e sobretudo; 3) fornecer informações para tomadas de decisão.

Uma abordagem feita por Nascimento (2015) foi a de evidenciar que com a “impossibilidade” de aumento da carga tributária, por estar já bem elevada, feita pelos governos municipais, estaduais e federal, os entes públicos, com receita cada vez mais limitada, precisam tomar decisões assertivas no uso do orçamento que lhe foi confiado. Um contribuinte cada vez mais consciente de sua posição na sociedade e como mantenedor do Estado, passou a exigir mais dos órgãos públicos.

Hornngren, Datar e Foster (2004) ratificaram que o gerenciamento de custos é uma ferramenta com mecanismo de agregação de valor. Afirmam ainda que o controle dos custos atua também como instrumento de controle tanto no curto quanto no longo prazo além de reduzir os custos dos serviços gerando serviços melhores. Segundo Machado e Holanda (2012), para subsidiar ações governamentais usando informações precisas, é fundamental que haja um sistema de custos. Essas ações, depois de tomadas, segundo os autores, trazem eficiência, sustentabilidade e economicidade.

Quadro 1 - Atributos da Informação de Custos no Setor Público

Atributos	Descrição
Relevância	"entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;"
Utilidade	"deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;"
Oportunidade	"qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;"
Valor Social	"deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;"
Fidedignidade	"referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal"
Especificidade	"informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários"
Comparabilidade	"entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa"
Adaptabilidade	"deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários"
Granularidade	"sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade."

Fonte: Elaborada com base na NBC T 16.11 (CFC, 2011)

O CFC citando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio da Resolução nº 1.132/2008 estabeleceu o perfil do registro e da informação contábil e com a Resolução CFC nº 1.366/2011, definiu as características qualitativas para as informações de custos, apresentadas no Quadro 1. São diversificados os atributos da informação de custos para entes públicos. Destaca-se o atributo da comparabilidade onde garante que o sistema deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

1.2 O Papel da Contabilidade Aplicada no Setor Público

Por ocasião da Revolução Industrial na Inglaterra do século XVIII, a contabilidade de custos surgiu como uma ferramenta para tomar decisões diante de novas realidades. Tornava-se então, uma aliada na obtenção de dados a fim de maximizar a produção com o custo essencialmente necessário (Santos, 2018). No início, seu foco era o controle de estoque e sua avaliação em um ambiente totalmente industrial, diferente do seu escopo atual que é muito mais amplo.

Segundo a NBC T 16.1, a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que, ao gerar informações, aplica os princípios básicos de contabilidade e as normas contábeis voltadas ao controle do capital em empresas do setor público (Resolução CFC n.º 1.128/2008, ponto 3).

A contabilidade pública, antes de tudo, é a contabilidade voltada para o controle do bem público, da execução do orçamento programa e da geração de informações úteis e tempestivas sobre o uso dos recursos públicos utilizados pelo ente. Ela revela a performance da entidade com o cuidado pelas receitas de tributos utilizadas demonstrando os resultados alcançados e voltados à sociedade. Essa afirmação é confirmada pela NBC T 16:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O STN estabeleceu ainda que as informações geradas pela contabilidade pública são utilizadas basicamente por três usuários dessa modalidade de contabilidade: 1) o controle

interno; 2) o controle externo e; 3) a sociedade. Os dois primeiros existem para fiscalizar as ações dos administradores públicos que tem nas demonstrações financeiras dos órgãos que administram, o resultado, positivo ou negativa, de suas ações. A contabilidade, seja pública ou privada, tem a capacidade de demonstrar em seus relatórios a qualidade de cada gestão. Quanto à sociedade, como o terceiro grupo de usuários, ela se utilizada da contabilidade cada vez mais a fim de exigir que melhores serviços sejam executados e cada vez mais voltados a uma sociedade carente de serviços públicos.

Anteriormente chamada de contabilidade pública, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) de hoje é o ramo da contabilidade utilizada nos entes públicos brasileiros. Antes seu maior foco era no orçamento público. Hoje passou a ser o patrimônio público como um todo.

É importante destacar que a contabilidade pública foi aperfeiçoada pela Lei nº 4.320/64, depois da edição em 1922 do Código de Contabilidade Pública, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Quanto a LRF, foram estabelecidos mecanismos de controle na gestão pública valorizando a contabilidade pública (Arruda; Araújo, 2017).

A contabilidade pública desempenha um papel fundamental nas organizações. Além de evidenciar resultados e os expressar nas demonstrações, dentre elas as Mutações do Patrimônio Líquido, também gera informações gerenciais relevantes e imprescindíveis para o processo de tomada de decisões. Além disso, é responsável por demonstrar os custos gerados pelas atividades e o impacto das atividades no patrimônio público. O papel que a contabilidade aplicada ao setor público desempenha é fundamental para o sucesso da gestão pois dá ferramentas indispensáveis para que decisões assertivas e tempestivas sejam plenamente tomadas. Essas decisões, consistem na redução dos custos, no aumento da receita, melhor execução do orçamento público, dentre outras.

As convergências das normas contábeis públicas antigas para padrões internacionais, as chamadas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), serviram de base para as edições das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o nascimento de uma mudança no foco da contabilidade. Com isso, houve uma valorização da parte de custos para tomada de decisão levando também a implantação do Sistema Informação de Custos do Setor Público (SICSP):

Ressalta-se que a relevância do tema está na inovação trazida para a Contabilidade Pública Brasileira pelas NBC TSPs, pois estas seguem as orientações expostas nas Normas Internacionais destinadas ao Setor Público. A partir desse processo de convergência entre normas internas e internacionais, nota-se o esforço de

organismos contábeis para atingir o objetivo da Ciência Contábil sempre de modo satisfatório, divulgando informações úteis e confiáveis para os cidadãos (Santos; Almeida, 2012, p. 22).

O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) é gerar informações. A contabilidade aplicada ao setor público é, portanto, bastante distinta da contabilidade societária. Ela atua em vários sistemas, dentre eles o orçamentário, financeiro e o sistema patrimonial. Altamente importante no processo de tomada de decisões, fornece o suporte necessário para a instrumentalização do controle social. Sob essa ótica, o processo de convergência constante entre as normas internas e internacionais torna-se particularmente importante (Santos; Almeida, 2012).

Vale destacar que para cada norma internacional, as chamadas IPSAS, há uma norma brasileira de contabilidade para o setor público.

No Brasil, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais no âmbito do Setor Público tem sido conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Um dos aspectos que vem merecendo maior discussão encontra-se justamente relacionado à adoção integral do regime contábil de competência, em razão de, até recentemente, à prática de a contabilidade pública brasileira ser adepta ao regime de execução orçamentária e financeira, no qual as receitas são reconhecidas apenas no momento da arrecadação e as despesas no momento do empenho. (Botelho; Lima, 2015, p. 70).

O processo de convergências para normas internacionais é operado no Brasil pelo CFC e pelo STN e um dos aspectos de bastante controvérsia, é a questão do reconhecimento das receitas e despesas. A lei n. 4.320 (BRASIL, 1964) expressa que receitas devam ser reconhecidas pelo regime de caixa, ou seja, somente serão receitas quanto efetivamente estiverem no caixa. Já as despesas, pelo regime de competência. Adota-se, portanto, baseado na lei, o regime misto. Já pela norma, há a interpretação de utilização de uso do regime de competência para ambos os casos. Temos nesse contexto um entrave ainda não solucionado na contabilidade pública brasileira.

Christiaens et al. (2015) relataram que penalidades não descritas nas IPSAS e a falta de fiscalização, estão fazendo com que muitos países não cumpram a totalidade dos requisitos estabelecidos nas normas. Hoje, no caso brasileiro, percebe-se que profissionais de contabilidade tem se atentado mais a aplicação das normas. Os Conselhos Regionais de Contabilidade têm atuado na educação continuada para capacitação e melhoria dos profissionais de contabilidade gerando melhores serviços às empresas e à sociedade.

Carneiro et al. (2012) identificaram o grau de interesse da utilização da contabilidade de custos no Brasil ao afirmarem que “a maioria dos gestores não sabem dizer se as ações

oferecidas à sociedade são bem-sucedidas ou não”. E completaram afirmando que algumas vezes inviabiliza, desde a tomada de decisão mais cotidiana até as decisões de alto impacto financeiro ou social

A contabilidade de custos aplicada ao setor público não é igual àquela contabilidade aplicada ao setor privado. Segundo Mauss e Souza (2008, p. 1), “a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas”.

A contabilidade de custos é essencial para os entes públicos devido a diversos fatores que afetam diretamente a eficácia e eficiência dos resultados alcançados. Suas várias funções incluem orçamento de programas, controle e redução de custos, identificação de preços e taxas, avaliação de desempenho e de vários programas em implementação, ajuda na tomada de decisões importantes. corpo, entre outras funções.

Na elaboração do orçamento, a contabilidade de custos funciona como mecanismo de controle e planejamento pois compara os gastos fixados, empenhados e liquidados. Permite que custos ocorridos em exercícios passados sejam usados como bases para fixação de custos de orçamentos futuros. Identificar fixações não utilizadas de custos não ocorridos ou calculados a maior, permite que outras despesas tenham suas dotações reais a serem executadas. Outrossim, calcula fixações reais referentes à folha de pagamento como INSS patronal, férias, 13 salário, dentre diversas funções disponíveis na questão orçamentária.

Quanto à questão de redução e controle de custos, a contabilidade de custos é forte aliada auxiliando para que decisões possam ser tomadas no sentido de optar por atividades que irão apresentar maiores benefícios com menores custos. Também identifica custos desnecessários para uma boa gestão dos objetos do ente público melhorando a eficiência das ações. Evidencia quanto cada unidade ou departamento custa dentro de um todo através da adoção dos centros de custos, dentre outras funções.

A aplicabilidade de um sistema de custos bem com a demonstração à sociedade de como as receitas públicas foram usadas, evidencia a eficácia das políticas públicas, como explica Alonso (2022, p. 45), “a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação de eficiência dos serviços prestados”.

Quanto a avaliação do desempenho das atividades do órgão, a contabilidade de custos precifica o valor dos serviços executados em prol da sociedade além de ajudar gestores na tomada de decisão de descontinuação dos serviços prestados por outros, tão eficientes quanto a um de menor custo. Embora pouco abordada nos cursos superiores de Ciências Contábeis,

pode ser definida como a continuação de políticas públicas quanto aos custos que elas geram, comparando com a eficácia que podem promover. Destaca-se que ainda tem a capacidade de precificar possíveis gastos extras não contemplados ou sequer orçados.

Quanto a decisões que precisam ser tomadas, a contabilidade de custos pode identificar, por exemplo, se é mais viável alugar ou comprar um veículo. Define se determinada ação pode ser terceirizada ou desenvolvida pelo próprio órgão. Auxilia em eliminar ou continuar a contratação de serviços pelo setor privado.

Castro (2013) já afirmava que a contabilidade de custos era raramente usada no setor público quanto já usada plenamente no privado como importante ferramenta de conhecimento do custo do produto ou serviço e para determinar o preço pelo qual o capital investido pode ser recuperado. No setor público, isso não é prioridade, não se trata da sobrevivência do capital, mas sim da solução de problemas.

A contabilidade de custos é, portanto, parte central do processo de gestão, pois auxilia no processo de coleta de dados, relatando e fornecendo informações para a tomada de decisão (Collado; Collado, 2010).

A base para qualquer funcionalidade e operação de um sistema de custos, é a contabilidade. É dela que se obtém dados para que sejam processados pelo sistema de custos. Segundo Marion (1996, p. 60) existem questionamentos que precisam ser feitos a fim de verificar a funcionalidade de um sistema de custos. São eles:

Qual a quantidade mínima que se deve produzir e vender para não se ter prejuízo? Qual produto é mais rentável para estimular sua produção? Qual produto deve-se cortar para aumentar a rentabilidade? É melhor produzir ou comprar de terceiros? Qual o preço adequado para cada produto? Sobre qual item de custos devemos exercer melhor controle? Como reduzir custos?”.

Para Leone (2009) a contabilidade de custos é uma contabilidade aliada da contabilidade gerencial pois processa os dados produzindo informações gerenciais.

O novo padrão contábil exige transparência, e transparência estende-se além da disponibilidade de informações para abarcar a simplicidade e a compreensão. Ou seja, para que a informação contábil atinja o patamar de transparência, é preciso que seja coerente e permita aos seus usuários compreendê-la, processá-la e torná-la útil. (Suzart; Rocha; Zuccolotto, 2019, p. 19).

Devido à globalização, ao crescimento e amadurecimento da sociedade, a contabilidade pública passou por um processo de constante de convergência para as normas internacionais, padronizando as informações contábeis. Assim, as informações geradas pela contabilidade, ficam mais acessíveis e mais confiáveis.

O processo de convergência teve início com a publicação das normas brasileiras de contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade para aplicação no setor público. A contabilidade pública brasileira está passando por uma reformulação estrutural. A ênfase nos bens públicos e na transparência da informação é, portanto, importante como um gatilho de controle. Nesta perspectiva, a necessidade de coerência com as normas internacionais torna-se particularmente importante para gerir os ativos das instituições públicas e tornar a gestão mais transparente e eficaz.

As normas visam a convergência dos padrões contábeis brasileiros à normas internacionais e a maior transparência das ações dos governos, sendo uma das premissas básicas da nova contabilidade pública brasileira a harmonização e uniformização pelos entes federados da aplicação integral dos princípios fundamentais de contabilidade e das boas práticas governamentais em demonstrativos que reflitam adequadamente a despesa, a receita, o crédito orçamentário e o patrimônio público (Augustinho; Lima, 2012, p. 77).

Os padrões contábeis brasileiros estão sendo alinhados aos padrões internacionais com a finalidade de gerar informações sobre o patrimônio governamental de forma mais transparente. Vale destacar que o processo de harmonização e padronização internacional é para a total aplicação dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais a fim de proporcionar adequadamente o registro das despesas, das receitas, da execução orçamentária e do patrimônio público.

Para Chan (2010, p. 7), todo o processo de harmonização veio para tornar todas as informações contábeis em uma única linguagem contábil de forma universal. Um mesmo padrão e uma mesma amostragem, a informação se torna mais fácil e ágil a fim de ser usada.

A reforma implica mudanças políticas e procedimentos da contabilidade governamental. A maioria dos países apresenta algum tipo de regra e de regulamento para os seus sistemas de contabilidade governamental, apesar de seus arranjos institucionais, para o estabelecimento de regras e regulamentos, podem ser diferentes. O Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) exorta todas as nações a adotar as NICSPs.

Para Moraes et al. (2018, p. 21) a contabilidade aplicada ao setor público funciona como um instrumento de controle para as políticas públicas no sentido de verificação se essas estão sendo eficazes com os recursos empregados. Essas receitas, sendo usadas da melhor forma possível, outras políticas públicas podem ser implementadas aumentando benefícios para os cidadãos.

Ao tratar da cidadania percebe-se que a contabilidade aplicada ao setor público é um dos instrumentos de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, na sua correta aplicação, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas, pois as demonstrações contábeis devem representar uma

visão justa e adequada da movimentação e a aplicação de recursos públicos, bem como dos resultados alcançados, aliando as boas práticas da governança pública

A contabilidade de custos é um sistema de medição da relação entre os resultados alcançados com os recursos empregados de materiais, pessoal, instalações e outros (Wiemer, 2003). Segundo Martins (2018), a Contabilidade de Custos passou a ser mais aproveitada em outros segmentos fora do setor industrial. O autor afirma que se pode explorar todo seu potencial para controle e decisões mais assertivas.

1.2.1 O Conselho de Fiscalização e a Contabilidade

Conselhos profissionais de fiscalização são entidades autárquicas com objetos bem específicos. Existem basicamente para fiscalização de atividades profissionais próprias. Essas autarquias colocam-se como elo entre a sociedade e os profissionais que representam. Para Reolon (2020, p. 38) "a premissa de que se parte, portanto, é que essa atividade representa um interesse da própria sociedade, no momento em que coloca parâmetros que a salvagam de práticas danosas". O autor afirma que os conselhos profissionais são representantes da sociedade contra eventuais irregularidades praticadas pelos profissionais.

Conselhos de Fiscalização, segundo o TCU (2022), tem personalidade jurídica de direito público. O órgão ainda afirma que "alguns autores os consideram como sendo "autarquias", outros como "quase autarquias" ou mesmo "autarquias corporativas", mas, de qualquer forma, constituem sujeitos de direitos e obrigações". Uma vez, portanto, que os conselhos são sim entidades públicas, ficam obrigados a adotar, segundo a norma, a contabilidade pública para registro de seus atos e fatos.

Os Conselhos de fiscalização profissional [...] são entidades destinadas a controlar e fiscalizar as atividades profissionais de qualquer natureza, desde que representem os próprios interesses público na proteção de práticas lesivas. Uma das ferramentas utilizadas é a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), que lideradas pela Secretaria da Fazenda do Estado (STN), e com várias entidades administrativas públicas e privadas, realizam pesquisas para melhor compreender e resgatar conceitos relacionados à contabilidade pública (Silva, 2011, p. 25)

Nesse contexto, além da contabilidade aplicada ao setor público, utilizada nos conselhos para registrar suas ações e gerar informações precisas sobre suas performances, ela é colocada como ferramenta para auxiliar no processo de fiscalização.

A contabilidade pública é um ramo da contabilidade voltado para o controle dos bens públicos, registrando todos os atos e fatos contábeis e suas variações, expressando em relatórios informações sobre as ações dos gestores com suas alterações qualitativas ou quantitativas sobre esses bens (Alves; Martins; Martins, 2017).

Os conselhos de fiscalização, como autarquias que são, adotam a contabilidade aplicada voltada ao setor público como determina a NBC T SP. Já o STN entende ser facultativo o uso da contabilidade pública por essas entidades. Desta forma, essas autarquias devem seguir com as normas preconizadas pelo CFC.

1.3 Sistemas de Custeio

Não deve haver confusão entre sistema de custeio e custeio. Segundo Martins (2018), custeio é a apropriação dos custos, e sistema de custeio é sobre a forma de calcular os custos dos produtos e serviços. De acordo com Slomski (2013 p. 197), “o objeto do custeio é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”.

Sistema de custeio ou método de custeio é a forma, dentre as muitas existentes, de mensuração e apropriação dos custos. Existem diversos sistemas de custeio dentre eles Custeio Direto ou Variável, Custo Alvo ou Custo Kaizen, Método da Contabilidade de Ganhos, Método de Custeio por Processo, Custeio ABC e Custeio por Absorção. Esse último, único aceito legalmente no Brasil e utilizado em vários países, é também conhecido como Custeio Pleno, Custeio Tradicional, Custeio Integral ou Custeio Global. No Custeio por Absorção, são considerados como custo do produto, os custos fixos totais e os custos variáveis. Os custos fixos, aqueles que não sofrem variação, independentemente do nível da produção, são, portanto, todos apropriados aos produtos.

Ao focar no setor público, existem diversos sistemas de custeio em utilização. Segundo Leoncine, Bornia e Abbas (2013), o ABC pode ajudar os gestores se executado em uma unidade específica para aperfeiçoar o processo. Do mesmo modo que os métodos tradicionais, esse sistema requer esforço relevante para ser implantado. De acordo com Carneiro et al. (2012), o ABC é método mais pesquisado como também o mais sugerido para o setor público. Embora essa pesquisa se baseie na aplicabilidade do sistema de custeio por absorção, a relevância do ABC não deve ser ignorada.

Sistemas de custos, dentre outras atribuições benéficas a qualquer entidade, principalmente às públicas, precisam ser usados como fontes de informações estratégicas para tomadas de decisões rápidas visando a eficiência dos recursos. Essa constatação foi feita por de Perez Júnior (2001, p.22), ao afirmar que “o sistema de custos é uma ferramenta que fornece informações sobre a estrutura de custos das organizações”. Paralelamente a isso, o autor destaca diretrizes de sistemas de custos e como deve funcionar dentro de uma organização a fim de que seja plenamente eficiente.

Apuração do custo dos produtos e dos departamentos: o sistema de custos fornece informações que possibilita a identificação dos responsáveis pelo consumo dos gastos dentro das organizações;

- a. Atendimento de exigências contábeis: a lei nº 6.404/76 determina que a escrituração contábil seja elaborada segundo os princípios contábeis; A metodologia indicada por este autor para atender os princípios contábeis é o denominado custeio por absorção;
- b. Atendimento de exigências fiscais: O único método aceito pela legislação de imposto de renda é o custeio por absorção;
- c. Controle dos custos de produção: para efeito do controle é indicado o custeio-padrão;
- d. Custos para melhoria de processos: o método de custeio baseado em atividades, este método identifica as atividades que não adicionam valor ao custo dos produtos e como se proceder para a sua eliminação;
- e. Auxílio na tomada de decisões gerenciais: neste caso o autor sugere que seja utilizado o método de custo direto ou variável, por ser capaz de gerar informações de forma mais rápida;
- f. Custos para otimização de resultados: o conceito de Teoria das Restrições que oferece informações sobre a superação de metas e resultados.

Com relação a um sistema de custeio, Mauss e Souza (2008, p. 65) apontam que é preciso haver uma estrutura dividida em três partes. São elas:

Sistema de acumulação de custos: acumula os custos de acordo com o sistema de produção ou execução de serviços; Sistema de predeterminação de custos: modelo de mensuração das atividades da gestão; e Princípios e métodos de custeio: os princípios são os objetivos do sistema, enquanto o método é a técnica utilizada.

A adoção de um sistema de custos como ferramenta para tomada de decisão é tão essencial que Raupp (2009, p. 2) acrescenta “[...] a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação ao seu processo decisório”. O mesmo pensamento foi abordado por Corrêa, Dominik, Reis e Ribeiro (2015) ao afirmarem que “o processo de tomada de decisão bem direcionado, voltado à eficiência e eficácia na produtividade, é, sem dúvida, fator preponderante para o sucesso das organizações do setor público e os métodos de custeio contribuem fortemente para isto”.

Vale ressaltar que o processo de implantação de um sistema de custeio com os demais processos da organização, possui uma relação com a geração de informações. Um sistema de gestão de custos é um componente de diversos sistemas estruturados de uma organização e não pode alcançar alta eficiência por conta própria.

Um planejamento estratégico eficaz e bem estruturado deve conter precificação das ações e conseqüentemente introdução destas no orçamento programa de um órgão. É no planejamento estratégico que decisões são tomadas e ações são mantidas, descontinuadas ou aperfeiçoadas, baseadas, antes de tudo, no custo de cada uma delas. Assim, a não vinculação de ferramentas de custos com o planejamento estratégico institucional, consignando suas relações e o processo de manutenção e avaliação, se configura como um risco de fracasso ao processo de implementação (Messias; Ferreira; Soutes, 2018). Tempos de crises econômicas ou não servem, ao mesmo tempo, para motivar a adoção de ferramentas de custos como para inviabilizar a implementação (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Além da adoção e da conscientização do sistema de custeio, juntar essas ações com inovações, elevará a gestão de uma organização a um grau maior de eficácia e eficiência. A gestão de custos é necessária para a sustentabilidade das organizações, e, ao abordá-la de forma inovadora, evidencia-se o aumento da transparência e maior controle dos recursos e a devida prestação de contas à sociedade (Fontes; Oliveira; Gurgel, 2020).

O uso de um sistema de custos necessita de pessoal preparado e uma comunicação interna forte capaz de levar todos a pensar e agir a fim de promover os recursos do ente em serviços de qualidade à população. Desta forma, para a implantação de um Sistema Integrado de Custos (SIC), a organização deve adotar uma tecnologia de gestão compatível com as suas necessidades de controle dos elementos que compõem seus produtos e serviços (Pompermayer, 1999). Ainda assim, o sistema deve contribuir para o alcance das estratégias e estimular o comportamento das pessoas para o alcance dos objetivos organizacionais (Nascimento, 2007).

Gerenciamento de custos e sua integração em todos os processos, é tarefa da organização como um todo. Gerenciar um sistema de custos, tornando-o eficaz em todos os seus processos e procedimentos, requer a gerência de um profissional preparado para isso. Essa ação torna o sistema de custo, capaz de gerar informações. Além disso, Medeiros e Duarte (2018) afirmam que, para dispor de um sistema de custos, são executados dois processos: o primeiro se refere à acumulação de custos, que classifica e reúne os custos em famílias de gastos dependendo de suas características (pessoal, investimentos, despesas correntes); e o segundo processo é a alocação de custos, que atribui esses custos para um ou

mais objetos de custeio, de acordo com critérios previamente definidos (Medeiros; Duarte, 2018).

A alocação de custos representa todo o trabalho da contabilidade de custos, desde o planejamento da coleta de dados finalizando com a prestação da informação gerencial de custos. Os itens a serem custeados representam os objetos ou objetivos do custeio, que são os produtos das instituições (Medeiros; Duarte, 2018). Em resumo, o cálculo dos custos é inicialmente um processo de atividade que envolve verificar e determinar quais dos custos incorridos pela entidade realmente se relacionam com o objeto da instituição. (Fontes; Oliveira; Gurgel, 2020).

Apesar das variedades de sistemas de custos disponíveis e acessíveis, nenhum deles está extremamente pronto às necessidades de um ambiente público. Precisam ser aplicáveis às realidades de cada ente. Essa constatação foi feita por Mauss e Souza (2008, p. 41) onde destacam “que não existe sistema de custo pronto e que sirva de modelo para qualquer empresa [...] cada um precisa moldar o seu sistema de acordo com sua complexidade, necessidade de informação e sua realidade operacional”.

Para Crepaldi (2004, p. 24) um sistema de custos tem vários objetivos, dentre eles, principalmente, o de gerenciar os custos e acompanhar o nível de desempenho da organização. Além disso, um sistema pode e ser utilizado para várias outras finalidades. São elas:

Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro; sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez; auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo; orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos; escolher fornecedores; negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes; estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

Um sistema de custos é essencialmente útil a gestores que querem tomar decisão para avaliar se seus programas, projetos e ações devam ser continuados, descontinuados ou aperfeiçoados. Além disso, possibilita que gestores públicos façam escolhas estratégicas gerenciais certas à administração (Araújo, 2010).

Segundo Braga (2012), gestores públicos têm se preocupado na adoção de um sistema de custos como suporte à sua gestão para melhoria e desempenho de suas ações.

Para Saldanha (2020) a aplicabilidade e uso de um sistema de custos aumenta a qualidade da despesa e, conseqüentemente, as ações produzidas por ela devido a uma gestão mais eficaz e não simplesmente pelo corte de gastos. Segundo ele, permite-se com isso que sejam criadas estimativas de gastos se adequando ao que preconiza a LRF. Ressalta ainda que,

com a introdução de um sistema de custos, é possível executar reduções certas de gastos limitando os custos ou usando os recursos da melhor forma possível.

Como não existem medidas de custos, há uma forma de medir a eficiência na administração pública pois muitos entes públicos não utilizam um sistema de custos. Sem a bússola do sistema de custos, o ente público é um barco com rumo, mas com cheio de curvas gerando gastos desnecessários. (Monteiro, 2018).

Para Wiemer (2003), o gestor público tem buscado um modelo de gestão mais eficaz que fuja do velho modo de gerenciamento. Mesmo que de forma tímida, buscam ferramentas de gestão de custos para daí extrair informações e assim aumentar o desempenho de sua gestão. O mesmo autor ratifica também que o fato de não existir um sistema de custos, isso impede a avaliação dos resultados alcançados pela ação de um órgão público. Sem uma contabilidade associada a um sistema de custos, não há indicadores que expressem com exatidão o desempenho das políticas públicas. Um sistema de custos em um órgão público deve ser iniciado através de rotinas simples e aperfeiçoado com o passar do tempo, com pessoal altamente treinado sob supervisão da contabilidade. Qualquer mudança requer envolvimento e com isso não se deve esperar resultados imediatos, mas sim pequenos e constantes.

A Resolução CFC nº 1.366/11, o art. 1º que aprova a NBC T 16.11 obriga a utilização do Sistema de Informação de Custos no Setor Público a partir de 01/01/2012 tornando obrigatória.

NBC T 16.11 – 1 – Esta norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentando, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

3– O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objeto: a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade; b) apoiar a avaliação e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

7 – O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.10 – Os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

12 – Os atributos da informação de custos são: a) relevância; b) utilidade; c) oportunidade; d) valor social; e) fidedignidade; f) especificidade; 8) comparabilidade; adaptabilidade; e i) granularidade

Outro fator que colaborou para a implementação do sistema de custos no setor público brasileiro foi a Portaria nº 184/2008 do ministério da Fazenda, que atribuiu ao Conselho

Federal de Contabilidade a tarefa de emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e à Secretaria do Tesouro Nacional, a missão de desenvolver ações no sentido de promover a convergência para os padrões internacionais. Nesse cenário nasceu a NBCASP 16.11, que estabelece as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

Uma abordagem resumida sobre parte da norma citada acima foi feita por Nascimento et al. (2015, p. 5):

A norma traz em seu bojo as regras de mensuração e evidenciação dos custos no setor público, os objetivos da administração no controle, no desempenho, na tomada de decisão e planejamento dos gastos públicos; quais entidades estão obrigadas à sua aplicação, além de determinar os principais atributos da informação de custos.

Slomski (2013), ao pesquisar sobre a importância do uso e gerenciamento dos custos, como um dos sistemas de gestão pública, afirmou que essa ferramenta existe com a ação de mensurar e apropriar os custos dos serviços públicos.

As finalidades de um sistema de custos, principalmente no setor público, são essências e trazem benefícios para a administração de forma ímpar. Machado e Holanda (2012), descreveram os benefícios de um sistema de custos que passam pelo gerenciamento e controle e geram informação para decisão e avaliação de estoques. Ainda expuseram suas finalidades específicas, que são a possibilidade de maior eficiência do processo de alocar custos a serviços, trazer maior eficiência operacional e fixar preços públicos e taxas para os serviços desta natureza.

Outras finalidades foram abordadas por Nascimento et al (2015, p. 5) quando destacaram o fato da geração de informações úteis para um processo de decisão:

Outras finalidades podem ainda ser destacadas tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados. O maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório.

Ainda citando Nascimento et al. (2015), o uso de um sistema de custos, onde são guardadas e processadas as informações tornando-as prontas para ser utilizadas, é extremamente fundamental e se coloca como essencial às entidades públicas no sentido da orientação para a melhor decisão ao usar informações.

Segundo Bitti et al. (2011) os sistemas de custos são recursos necessários a ser consumidos para precificação de um determinado serviço ou produto bem como para a

execução de um projeto. Assim, um sistema de custos serve para atender às necessidades essenciais de informação e controle dentro de uma organização.

Outro ponto de atenção é quando comparamos custos com políticas públicas e orçamento de programa. As informações de custos associadas aos benefícios das políticas públicas devem ser a base para a formulação da proposta orçamentária, sendo o orçamento o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços públicos planejados. (Messias; Ferreira; Soutes, 2018).

1.4 Empecilhos e Percepções na Implantação de um Sistema de Custos

Esta subseção tem o objetivo de demonstrar alguns resultados de diversas pesquisas feitas acerca das conclusões com relação ao levantamento de fatores impeditivos à implantação de um sistema de custos em diversos tipos de ambientes bem como fatores perceptivos identificados com relação à gestão de custos. Ao analisar diversas pesquisas feitas sobre custos em hospitais, entidades de ensino, empresas privadas e tribunais da justiça, a constatação é que há conscientização por parte das administrações em quase todos os segmentos analisados. Na pesquisa realizada por Colussi e Souza (2018) demonstrou, porém, a falta desse elemento em um órgão do judiciário. Paralelamente a isso, inexistente por parte dos quadros de funcionários analisados nas mesmas pesquisas. Isso requer uma estratégia, também evidenciada nas pesquisas, que é o treinamento do quadro de colaboradores acompanhado de uma conscientização também por parte de deles, além da implantação de um sistema de custos.

Na área da saúde o que foi percebido é que a aplicabilidade de sistema de custos é maior, talvez pelos custos elevados na prestação de serviços hospitalares. Segundo Alemão et al (2021) na saúde não se deve cortar custos, mas sim melhorar os recursos disponíveis.

Segundo as pesquisas bibliográficas analisadas nessa subseção, observou-se empecilhos idênticos ao uso de um sistema de custos em quase todos os trabalhos. Alguns pontos impeditivos identificados pelos autores, consiste basicamente na falta de vontade e questões orçamentárias. Foi verificado que em alguns ambientes estudados, havia um sistema de custos, mas usado de forma parcial. Internacionalmente, a falta de foco na eficiência de um sistema de custos, ausência de integralização com outros sistemas, poucos recursos utilizados e excesso de normas estão entre os maiores fatores encontrados.

Resumidamente, os autores citados nessa seção também apontaram meios facilitadores à implantação de um sistema de custos em diversas entidades. São eles: vontade, conscientização do quadro de funcionários, treinamento de pessoal, contratação de uma assessoria especializada, mudanças estruturais, criação de estratégias e alinhamentos andando juntos.

Segundo a pesquisa de Nascimento et al (2015), onde foi pesquisado sobre a implantação de sistema de custos em conselhos de fiscalização profissional, existe vontade por quase todos os dirigentes em ter um sistema de custos. A pesquisa constatou também que existe consciência por parte desses líderes. Verificaram que para ter modernização, controle e planejamento, há a necessidade da ferramenta de controle de custos. Paralelamente a isso, o uso de um sistema de custos não é tão real quanto a conscientização. Ainda segundo os autores, somente 72% dos conselhos que responderam à pesquisa, realmente o utilizam.

Os resultados da pesquisa demonstram que há uma consciência quase que unanime no segmento de gestores dos Conselhos pesquisados, sobre a necessidade de modernização, controle e planejamento na gestão daqueles órgãos, e que um sistema de custos seria ferramenta importante nesta melhoria. Por outro lado, fica bastante evidente que a adoção de um sistema de custos, neste segmento, é ainda pouco expressiva, 72% dos que responderam a pesquisa não possuem um sistema de custos implantado (Nascimento et al, 2015, p. 9)

Segundo os estudos de Bitti et al (2011), os mesmos chegaram a um resumo em sua pesquisa ao comparar pesquisas brasileiras com as estrangeiras sobre sistemas de custos. Constataram que as brasileiras contêm basicamente propostas de modelos de gestão e de mensuração de custos ao passo que as estrangeiras, se propõe em explicar a adoção de um sistema de custos e os impactos benéficos que podem gerar à administração.

Os resultados da análise temática indicam que os estudos publicados no Brasil, ao contrário da tendência estrangeira, utilizam estudos de caso descritivos ou propõem modelos prescritivos de gestão e mensuração de custos; adicionalmente, desconsideram os achados de estudos empíricos anteriores. Conclui-se que, por estas características, torna-se difícil consolidar e comparar resultados, assim como construir teorias no contexto brasileiro. Espera-se que essa constatação permita a reflexão e o amadurecimento da pesquisa nacional sobre a temática da aplicação de sistemas de custos no setor público brasileiro. (Bitti et al, 2011, p. 7)

Monteiro (2018) apontou em sua pesquisa vários fatores importantes e benéficos a um órgão público em adotar um sistema de custos. Segundo o autor, foi constatado melhorias no processo de tomada de decisão, melhoria no controle dos gastos e planejamento, acarretando mais transparência quanto a execução orçamentária. O estudo evidenciou três categorias de fatores: (1) aumento da qualidade das informações que serão usadas para tomada de decisões, (2) melhoria significativa na transparência e (3) apoio na implementação de políticas públicas.

Monteiro (2018), em seu objetivo de identificar possíveis impedimentos à implantação de um sistema de custos em entidades públicas, constatou que existem dois grandes empecilhos que os chamou de (1) materiais e (2) imateriais. O primeiro grupo, os materiais, como o nome diz, poderiam ser solucionadas com ações concretas utilizando-se de dotações orçamentárias e recursos financeiros para treinamento de pessoal, aquisição de sistema de informática e contratação de assessoria especializada a fim de auxiliar na implantação da ferramenta. Já as barreiras imateriais, estão representadas nas ações que não dependem da utilização das receitas arrecadadas. Essas são vencidas com conscientização do quadro de funcionários mudando a cultura organizacional.

Bitencourt e Alemão (2021) afirmaram ser positivo a realização de ações estratégicas, operacionais e táticas a fim de implantar a gestão de custo em organizações hospitalares tornando processo muito bem-sucedido. Essas ações consistem, segundo os autores, em alinhamento aos objetivos estratégicos, difundindo a cultura de custos ao corpo de colaboradores da organização. Paralelamente a isso, a oportunidade de treinamento é um outro fator positivo.

Colussi e Souza (2018) em suas conclusões quanto aos impedimentos para implantação de um sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho do Rio Grande do Sul, destacaram falta de sensibilização por parte da administração, a ausência de um software acoplado ao sistema de contabilidade, treinamento dos servidores e a falta de incentivo do uso de informações geradas. Embora a amostra tenha sido restrita a poucas entrevistas e a um órgão somente, constataram ainda que existiam impeditivos orçamentários, resistência às mudanças, escassez de conhecimento e pessoal técnico, ausência de um sistema capaz de atender às necessidades e, pôr fim, a falta de publicidade por parte da administração.

Messias, Ferreira e Soutes (2018), em um estudo realizado em 17 trabalhos internacionais sobre aplicabilidade de sistema de custos no exterior, cujo objetivo foi o de identificar impeditivos ao um sistema de custos, constataram as seguintes dificuldades: (1) foco fora da eficiência de um sistema de custos, (2) falta de integralização da ferramenta com os outros sistemas da organização, (3) pouco recursos tornando a continuidade do processo inviável e (4) excesso de normas impossibilitando que algumas ações fossem implantadas. Os autores ainda concluem que, da mesma maneira que ocorre no Brasil, os entes públicos pesquisados em seus trabalhos, o maior problema é desenvolver uma estrutura de gestão voltada a estratégia dos custos.

Araújo et al (2015) constataram que havia empecilhos na implantação de sistema de custos em municípios de Rondônia no ano de 2014. Dentre eles, os autores destacaram: (1)

falta de disponibilidade financeira e orçamentária e (2) implantação insuficiente ou parcial. Paralelamente a isso, a pesquisa constatou que, mesmo com impedimentos, identificou-se uma cultura da importância do sistema de custos como ferramenta para atender às necessidades operacionais dos municípios gerando mais eficiência aos recursos orçamentários. Metade dos entrevistados, afirmaram que um sistema de custos geraria mais transparência na gestão, forneceriam dados para decisões mais assertivas, serviriam de base para estudos de viabilidade das políticas públicas, medição das decisões tomadas e pôr fim a precificação dos custos de bens e serviços.

Carneiro et al (2013) identificaram como empecilhos à implantação de um sistema de custos a (1) falta de conhecimento do gestor, o que, segundo o autor, é muito preocupante, (2) desinteresse, (3) ausência total de colaboradores capacitados a operar um sistema de custos, (4) desconhecimento total da área de tecnologia da informação, (5) nenhuma preocupação com estudos sobre o tema e, por fim, (6) ausência de planejamento. O estudo, baseou-se em pesquisar a implantação de um sistema de custos no município de Vilhena, um dos maiores de Rondônia. A percepção que tiveram foi que, apesar de haver empecilhos já acima citados, nenhum deles foi determinante para a implantação de um sistema de custos. Além dos fatos relatados, percebeu-se que o sistema de custos da prefeitura não estava adaptado a atender às exigências e assim atender às necessidades de um sistema de custos.

Alemão et al (2021) em um estudo sobre implantação de um sistema de custos na área da saúde, baseado nas escassas publicações voltadas para esse segmento, segundo os próprios autores, independentemente de metodologias aplicadas a gestão de custos, identificaram a geração de resultados positivos para as organizações. Ratificam ainda que, ao alocar os custos, são geradas informações importantes à tomada de decisões estratégicas e também operacionais. Concluíram que não se trata de que cortar custos em saúde é a melhor opção, mas sim melhorar o uso dos recursos disponíveis. Essa foi a percepção que as amostras sugeriram. Apontaram também que a gestão de custos em saúde é fundamental para o gerenciamento dos altos gastos aplicados na área. Para gestores da área hospitalar, segundo os autores, o uso de um sistema de custos é reconhecido por suas potencialidades e fundamental para apoiar políticas públicas além de gerar maior transparência dos recursos utilizados.

Outro estudo voltado para a área hospitalar, na região de Muriaé em Minas Gerais, foi feito por Silva e Abreu (2006) que, ao entrevistarem gestores com relação a uso do sistema de custeio, apontaram razões para não utilização dessa ferramenta específica. São elas: (1) sua complexidade, (2) a relação custo e benefício, (3) 20% dos entrevistados alegaram já usar um

outro sistema de custeio e por último, (4) a falta total de conhecimento do Sistema de Custeio disponível.

Parcianelo, Gonçalves e Soares (2015) analisando as ações existentes para adoção de sistema de custos nas prefeituras da região central do Rio Grande do Sul, apontaram poucos esforços para atendimento dessa ferramenta obrigatória. Para os autores, havia ausência de informações de gastos a fim de alimentar um sistema de custos acompanhado da falta de conhecimento por parte dos servidores. Verificaram também que havia algumas – poucas – prefeituras com ações em desenvolvimento. Descobriam que a divergência nesses casos, era para definir qual método de custeio seria mais adequado. Com isso, os custos não eram segregados e não alocados às atividades de cada setor. Paralelamente a isso, ressurgiu a falta de clareza sobre o real significado e funções de um sistema de custos. Um fator já constatado em outras pesquisas, é que os gestores sabem da importância da ferramenta bem como o auxílio que podem gerar nas tomadas de decisões.

Para Monteiro e Pinho (2017), ao utilizar um questionário a especialistas em contabilidade aplicada ao setor público, observaram que existiam barreiras que precisavam ser vencidas para que um sistema de custos fosse implantado e utilizado. As dificuldades apontadas por eles foram a falta de vontade política, ausência de treinamento do corpo técnico, a rotatividade de funcionários e a questão da remuneração. Constataram ainda que não havia um sistema informatizado adequado, despreparo dos municípios pesquisados, a falta de cultura na gestão de custos acompanhado da ausência de cobrança de órgãos de controles internos e externos além da carência de uma contabilidade adequada. A questão financeira não foi descartada e bem apontada pelos entrevistados. Os autores concluíram que existe um longo caminho a ser percorrido para que essas barreiras sejam vencidas e retiradas das administrações públicas. Por fim, alegaram que uma forma de se avançar com a ferramenta de gestão de custos, deveria partir pelos órgãos fiscalizadores com possíveis aplicações de multas, no caso de não cumprimento da determinação.

Ao analisar a implantação do sistema de custos da Câmara Legislativa do Distrito Federal, Hagihara (2016), o autor relata que apesar de haver estruturas e informações, o órgão não implantou o sistema. Destacou como fatores impeditivos a falta de capacidade técnica dos funcionários e de iniciativa dos mesmos. Foi verificado que havia limitações quanto ao sistema de informações internas do órgão e ausência total de um sistema de custos. E, como não há sistema de custos e informações precárias, relata o autor, não se tem um modelo de custeio a ser aplicado. Um outro problema encontrado, foi a total falta de integração entre os órgãos da Câmara, o que inibe a coleta de dados para inserção em um futuro sistema. Paradoxalmente,

os gestores do órgão, principalmente os da área financeira e administrativa, viram com bons olhos a implantação desse sistema. Esses fatos mostram, dentre outros semelhantes apresentados acima, que aspectos comportamentais existem e são também empecilhos à implantação de um sistema de custos.

Medeiros (2019) pesquisou os desafios para a implantação de um sistema de custos em um município de Minas Gerais e constatou o desconhecimento por parte dos gestores sobre a necessidade de um sistema de custos como ferramenta de melhoria de gestão. E, de novo, o fator humano, segundo o autor, foi verificado desconforto por parte de gestores em ser avaliados. Além desses fatores, verificou-se também a falta de interesse que é motivada pela ausência de orientação do Tribunal de Contas Mineiro. Além do exposto, um fato comum, é a falta de capacidade técnica do quadro de funcionários da prefeitura analisada. Outro relato da pesquisa realizada, é que os respondentes, apesar dos impeditivos expostos, reconhecem que um sistema de custeio proporcionaria mais transparências à gestão.

Segundo Maria e Oliveira (2015), as aplicações de um sistema de custo no setor público municipal de saúde são ainda iniciais e precisam ser aperfeiçoadas e acompanhadas de uma cultura de mensuração de custos. Segundo os autores, o que deve ser mudado é o aperfeiçoamento dos serviços de saúde a ser prestados à população e não o aumento das receitas públicas. Deve-se pensar em usar mais e melhor os recursos que tem e não buscar mais receitas. Ainda segundo os autores, é preciso usar indicadores pois são ferramentas de transparência e de controle pois demonstram resultados auferidos pela administração dos recursos. Por fim, identificaram que o interesse por uma gestão de custos só agora passou ter preocupação por parte dos gestores pesquisados.

Nottar (2022) realizou um mapeamento nas universidades federais brasileiras sobre como anda a implantação de um sistema de custos sob o ponto de vista de contadores e gestores dessas instituições. A pesquisa teve como foco, evidenciar fatores impeditivos à implantação desses sistemas e entender como essas questões influenciaram no sucesso dessas medidas. O autor constatou que 28,57% das IES não deram início à implantação de um sistema de custos e que 67,5% das IES pesquisadas estavam ainda em procedimentos iniciais. Esse fato comprova o que Padrones et al (2017) ao afirmarem que nos órgãos públicos, a implantação de um sistema de custos, está ainda no fazer inicial. Quanto a percepção específica dos profissionais de contabilidade das IES, esses consideram importante para uma boa gestão pública. Afirmaram que há melhorias na alocação e economicidade dos recursos públicos além de oferecer subsídios confiáveis à tomada de decisão. Sua pesquisa constatou também a força do regramento legal, por parte de todos entrevistados, quanto a implantação

da ferramenta de gestão de custos uma vez que na administração pública, só se faz e se deve fazer o que a lei determina. Outro fato é que mudanças políticas macros em nada afetam a implantação de um sistema de custos, mas sim mudanças de gestão. Basicamente, a implantação de um sistema de custos, assim como um orçamento empresarial, para ser implantados, devem inicialmente partir da vontade do gestor. Destaca-se que nas IES o fator financeiro não foi um impeditivo para tal tarefa pois há a conscientização de que um sistema implantado, seria melhor para a utilização dos recursos orçamentários aplicados em prol da sociedade. Quanto a estrutura das IES, constatou-se a necessidade de criação de um setor com pessoal capacitado com objetivos específicos e únicos de gestão de custos. Segundo o autor, a inflexibilidade das IES impossibilitaria a criação de um setor preparado para isso. Para os entrevistados, essa nova área seria essencial pois os funcionários atuais já estão comprometidos com outras atividades deixando a implantação de um sistema de custos para segundo plano. Os entrevistados apontaram como problemas a rotatividade de funcionários e a ausência de um manual de normas e procedimentos bem definidos. Foram analisados os objetivos estratégicos das IES, a utilização das informações contábeis e os objetivos de outras instituições de ensino, fatores esses incapazes de motivar o uso da ferramenta de custos. Verificou-se que os gestores utilizam muito pouco as informações geradas pela contabilidade. Dentre elas, destaca o autor, a questão orçamentária. Na visão do pesquisador, a formação profissional do gestor prejudica a utilização da aplicabilidade da ferramenta de gestão de custos. Quanto a tecnologia da informação, existe uma carência enorme nas IES de pessoal qualificado e em quantidade. Um sistema de custos requer um suporte da equipe técnica da área de TI.

Ainda na pesquisa de Nottar (2022), o autor apurou que o porte da IES é um fator que dificulta a implantação do sistema de custos. A falta de cultura organizacional de custos impedindo mudanças é um grave fator também levantado pelo autor, ou seja, existe uma aversão às mudanças identificada dentro das IES analisadas. De uma forma geral e resumidamente, fatores contingenciais de cultura organizacional são os reais impeditivos para a implantação de um sistema de custos ocasionando pequenos avanços apenas nos últimos 5 anos.

Araujo (2011) afirmou que, diferentemente da iniciativa privada, na administração pública não há lei definindo qual método de custeio deva ser utilizado. Não existe, portanto, qualquer ilegalidade na escolha do método de custeio a ser implantado. O autor ratifica a constatação de diversos outros autores ao afirmar que as informações geradas por um sistema de custos são úteis para todo o processo de decisão a ser tomado. Isso permite prever, corrigir

e confirmar ações. Informou também que congressos, simpósios e discursões são ferramentas de divulgação do tema de custos como forma de conscientização aos profissionais da área. Paralelamente a isso, o uso do sistema de custos, é aplicada como ferramenta de mensuração de custos e melhoria na utilização das receitas públicas. Em médio prazo, o autor afirma que, com a implantação geral de sistemas de custos, haverá uma maior utilização dos recursos públicos.

Silva e Rosa (2015) efetuaram uma pesquisa com contadores de municípios de Santa Catarina a fim de verificar a percepção desses profissionais quanto a implantação do sistema de custos em suas contabilidades e constatou que em 85% dos respondentes, não havia implantação de um sistema de custos onde seus serviços são prestados. Apesar da fraca aplicabilidade da ferramenta de gestão de custos apontados na pesquisa, os profissionais da contabilidade reconhecem que um sistema sendo utilizado, traz benefícios à administração quanto a questão orçamentária bem como no processo de tomada de decisão e como fonte de geração de valor aos munícipes catarinenses. Constatou-se, portanto, a importância e necessidade por parte dos contadores entrevistados acerca de um sistema apurador de custos embora somente uma prefeitura, na amostra estudada, mantinha um sistema de custos sendo utilizado e 14 sendo implantado.

2 METODOLOGIA

Esta seção apresenta a metodológica do estudo, bem como as etapas e os procedimentos usados a fim de atingir os objetivos gerais e específicos pretendidos nessa pesquisa. Assim, são delineadas a estrutura do estudo, as informações sobre a população geral e a amostra selecionada, o desenho do estudo, os procedimentos de coleta e análise de dados e as limitações.

2.1 Método

Como não existem procedimentos usados no CRO-RJ a fim de apurar os custos com as atividades fins e tampouco a aplicabilidade de um sistema de custos para melhoria de gestão, motivos esses propostos nesse estudo, a metodologia aplicada é um estudo de caso. De acordo com Yin (2001, p.20) “os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo "como" e "por que", quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos”.

2.2 Protocolo de Estudo de Caso

Segundo Yin (2001, p. 80) “O protocolo é uma maneira especialmente eficaz de lidar com o problema de aumentar a confiabilidade dos estudos de caso”. Neste estudo, será aplicado o protocolo de estudo de caso com o objetivo de aumentar a confiabilidade daquilo que foi apurado.

O protocolo do estudo de caso divide-se em quatro partes, conforme será destacado a seguir:

2.2.1 Visão Geral

Este estudo de caso tem como objetivo aplicar o sistema de custeio por absorção e apurar os custos nos objetos do CRO-RJ durante o exercício de 2022. Uma vez que não existe a aplicabilidade dos objetivos desse trabalho na autarquia, esse estudo visa também criar um modelo de custeio a ser utilizado de forma permanente.

Com o objetivo de identificar possíveis empecilhos à implantação do sistema de custeio por absorção bem como a conscientização da necessidade de utilização dessa ferramenta, foi feita uma pesquisa exclusivamente com os colaboradores e pessoas ligadas ao CRO-RJ.

2.2.2 Procedimento de Campo

Para a realização de parte deste estudo de caso foi elaborado um questionário no Google Forms, composto por dezesseis questões divididas em duas seções: perfil do respondente e mapeamento sobre a percepção do tema de custos. O questionário encontra-se disponível no Apêndice.

A coleta de dados se deu durante todo o mês de setembro de 2023 com diversas inserções e lembretes incentivando os colaboradores a participarem da pesquisa. A forma de coleta aconteceu através do questionário enviado online via WhatsApp. Foram obtidas respostas de trinta pessoas que voluntariamente atenderam ao pedido. O público-alvo escolhido para participação da pesquisa, foram colaboradores, pessoas que exercem funções na Diretoria do CRO-RJ, nas diversas comissões, chefes de departamentos e representantes de delegacias. Portanto, a pesquisa foi seletiva no sentido de apurar o grau de envolvimento dos escolhidos e o conhecimento do tema com as pessoas responsáveis pelas mudanças na autarquia.

2.2.3 Unidade de Análise

O Conselho Federal de Odontologia e os 27 Conselhos Regionais de Odontologia espalhados pelo Brasil, criados pela Lei nº 4.324 de 14 de abril de 1964 e, posteriormente, instituídos pelo Decreto nº 68.704, de 3 de junho de 1971, formam em seu conjunto uma Autarquia. Tanto o CFO quanto cada CRO são dotados de personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa e financeira. Para cumprir com sua missão, o CRO-RJ (com o auxílio do CFO) legisla por meio de Atos Normativos, julga Processos Éticos e centraliza as informações sobre cursos de especialização registrados e reconhecidos, bem como sobre o número de inscritos em todo o Brasil, entre Cirurgiões-Dentistas, Auxiliares de Saúde Bucal, Técnicos em Saúde Bucal, Técnicos em Prótese Dentária, Auxiliares de Prótese Dentária e Clínicas Odontológicas.

O CRO-RJ é, portanto, uma autarquia dotada de personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa e financeira e, imunidade tributária de acordo com a alínea “a”, Inciso VI, Art. 150 da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988.

Tem por missão supervisionar o exercício da Odontologia no Estado do Rio de Janeiro, zelar e trabalhar pelo perfeito desempenho ético da profissão e pelo prestígio e bom conceito dos profissionais que a exercem legalmente.

Para tanto, o CRO-RJ busca supervisionar a ética profissional, zelar pelo bom conceito da profissão de cirurgião-dentista, orientar, aperfeiçoar, disciplinar e fiscalizar o exercício da Odontologia, com a promoção e utilização dos meios de maior eficácia presumida, defender o livre e correto exercício da profissão de cirurgião-dentista e outras afins, julgar, dentro de sua competência, as infrações à lei e à ética profissional, funcionar como órgão consultivo do Governo, no que tange ao exercício e aos interesses profissionais da Odontologia e contribuir para o aprimoramento da Odontologia e de seus profissionais.

Com relação a sua visão, o CRO-RJ busca ser referência entre as entidades de classe profissional por suas práticas de boa governança e pela garantia do exercício ético da profissão, tendo como um princípio o direito à saúde.

Os principais objetivos estratégicos do CRO-RJ é promover o perfeito desempenho ético e moral da Odontologia, da profissão e dos profissionais que a exercem e levar a informação, ações e apoio a todo o estado do Rio de Janeiro, mantendo os profissionais atualizados e a população informada sobre a prevenção e cuidados da saúde bucal. Fiscalizar

o exercício da Odontologia em todo o estado com a parceria com os órgãos sanitários, tendo sido um diferencial do CRO-RJ em cumprir seu objetivo principal

2.2.3.1 Atribuições do CRO-RJ

Além das atividades finalísticas para as quais o CRO-RJ existe, outras atividades inerentes à instituição, também acabam fazendo parte do seu objeto. É mister ressaltar que essas atividades são desmembramentos das atividades principais do conselho. Dentre elas, destaca-se:

- deliberar sobre inscrição e cancelamento, em seus quadros, de profissionais registrados na forma desta lei;
- fiscalizar o exercício da profissão, em harmonia com os órgãos sanitários competentes;
- deliberar sobre assuntos atinentes à ética profissional, impondo a seus infratores as devidas penalidades;
- organizar o seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal;
- sugerir ao Conselho Federal as medidas necessárias à regularidade dos serviços e à fiscalização do exercício profissional;
- dirimir dúvidas relativas à competência e âmbito das atividades profissionais, com recurso suspensivo para o Conselho Federal;
- expedir carteiras profissionais;
- promover por todos os meios ao seu alcance o perfeito desempenho técnico e moral de odontologia, da profissão e dos que a exerçam;
- publicar relatórios anuais de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;
- exercer os atos de jurisdição que por lei lhes sejam cometidos;
- designar um representante em cada município de sua jurisdição;
- submeter à aprovação do Conselho Federal o orçamento e as contas anuais.
- inscrição profissional;
- cobrança de anuidades;
- aplicação de multas;
- administrar bens e valores adquiridos.

Com a finalidade de atingir os objetivos estratégicos, durante os anos anteriores, o CRO-RJ elaborou e executou diversos projetos com diversas parcerias: Dentre elas, destaca-se:

- Projeto Interior Ativo em parceria com as prefeituras dos municípios alinhado com os coordenadores de saúde do respectivo município onde foram oferecidas palestras com professores conceituados visando a atualização dos profissionais do interior do Estado do RJ;
- Aulas Online, assim como comunicados e ações sobre a covid-19 e cursos gratuitos transmitidos;
- Projeto Vamos Sorrir com aulas de escovação em praças públicas em parceria com as prefeituras de diversos municípios, com foco em crianças entre 0 e 12 anos;
- Projeto CRO-Presente Cidadão Consciente a fim de explicar o papel do conselho de fiscalizar os dentistas para que ofereçam um serviço de qualidade para o cidadão;
- Projeto de visita aos Hospitais junto com a Comissão de Saúde Pública não no intuito de fiscalizar e sim de promover condição melhores de trabalho para o profissional de odontologia;
- Projeto CRO-Jovem / SEBRAE onde foram promovidos conhecimentos aos jovens sobre o início de suas carreiras

2.2.3.2 Governança do CRO-RJ

O Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro é constituído de cinco membros efetivos, designados pelo título de Conselheiros e cinco suplentes, todos de nacionalidade brasileira, com mandato bienal, eleitos na forma prevista no Regimento Eleitoral por escrutínio secreto, por maioria absoluta de votos dos cirurgiões-dentistas inscritos.

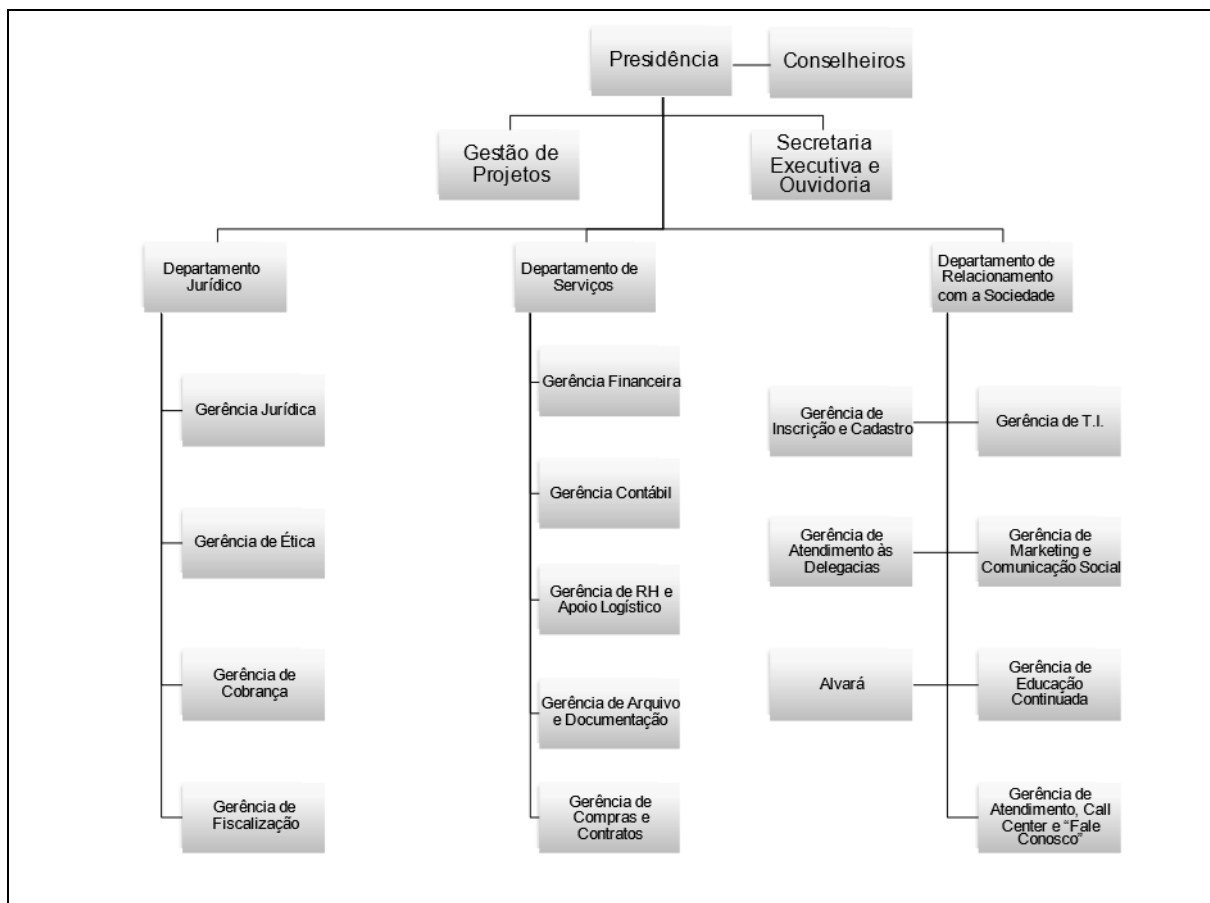
A administração do Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro é exercida por uma Diretoria, com mandato bienal, composta de um Presidente, um Secretário e um Tesoureiro, eleitos em escrutínio secreto, por maioria de votos, pelos membros efetivos e

dentre eles escolhidos. A estrutura do Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro compreende:

- Órgãos Deliberativos: Assembleia Geral e Plenário;
- Órgãos Deliberativos-Executivos: Diretoria e Secretaria da Presidência;
- Órgãos Técnicos: Consultorias, Assessorias e Comissões;
- Órgãos Auxiliares: Setores Administrativos, Delegacias, Escritórios e Representações.

Em agosto de 2022, através da Portaria 124, houve uma reestruturação com os órgãos já existentes em que foi criado um novo organograma com redefinição do quadro de posições de direção, chefias e assessoramento, conforme Figura 2.

Figura 2 – Organograma do CRO-RJ



Fonte: Baseado na Portaria CRO-RJ 124 de 04/08/2022

2.2.3.3 Transparência das informações pelo CRO-RJ

Através do seu portal de transparência pública, acessível via internet e atendendo à Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011 - que trata do direito constitucional do cidadão ao acesso à informação), o CRO-RJ disponibiliza mecanismos aos cidadãos para o recebimento de informações sobre a gestão administrativa e financeira da autarquia.

Com isso, o CRO-RJ contribui com o poder público no combate à corrupção e no aumento da participação social nos interesses da sociedade. No portal são encontradas ferramentas para acesso às informações, que tem por objetivo dar maior transparência e publicidade às ações do CRO-RJ na correta aplicação dos recursos disponíveis.

As consultas podem ser feitas a relatórios e planilhas referentes a compras, contratos, licitações, despesas com fornecedores, gastos com diárias e passagens, previsão orçamentária e aplicação dos recursos financeiros, servidores, conselheiros, entre outros. Como exemplo de transparência, o próprio portal procura atender aos cidadãos baseados no diálogo com o público e na divulgação proativa de informações de interesse público. Ainda segundo as informações obtidas, caso haja necessidade de informações complementares por parte de qualquer cidadão, o CRO-RJ disponibiliza um canal direto com o público que poderá ser acessado pelo i-Sic. Neste espaço, segundo a autarquia, os interessados podem apresentar suas dúvidas em forma de solicitações por e-mail, que serão avaliadas e respondidas posteriormente conforme a necessidade e que seu Portal da Transparência, procura atender aos princípios da ética, do valor patrimonial, da isenção e da valorização do cidadão brasileiro.

2.3 Guia para o Relatório de Estudo de Caso

Inicialmente para o respondente participar da pesquisa, foi aplicado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Nele os respondentes informaram que aceitavam a participação na pesquisa. A pesquisa foi voluntária e nenhum participante foi identificado.

O objetivo maior do questionário foi o de identificar empecilhos ao avaliar o grau de conhecimento dos funcionários quanto a termos técnicos de custos, aplicabilidade de um

sistema de custeio e, por fim, que expressassem sua opinião na décima sexta pergunta, a única com respostas livres.

As questões em seu estágio final conforme disponibilizadas para resposta na plataforma Google Forms encontram-se no Quadro 2.

Quadro 2 – Roteiro do questionário

Aspectos analisados	Questionamentos	Objetivos
Seção 1		
Perfil do respondente	Faixa etária Grau de escolaridade Formação acadêmica Tempo de serviço no CRO-RJ Cargo atual (a época da pesquisa) Tempo na função	Conhecer o perfil dos respondentes bem como o grau de escolaridade e o tempo na função
SEÇÃO 2 – Mapeamento sobre a percepção do tema de custos		
Objetivo: Essa seção pretende identificar o grau de percepção dos conceitos de gastos e de sistema de custos por parte do quadro de colaboradores, conselheiros e Diretoria		
Conhecimento de gastos	Entendo os conceitos de gastos, despesas e custos.	Perceber o grau de conhecimento de termos técnicos
	Entendo os conceitos de custos diretos e custos indiretos.	
	Entendo o conceito de sistema de custeio.	
Conhecimento quanto aos benefícios gerados com a gestão de custos	Conheço os benefícios gerados para a gestão com o uso de um sistema de custeio.	Avaliar os respondentes quanto a percepção da utilização de um sistema de custos
	Tenho conhecimento da capacidade de um sistema de custos como ferramenta de controle de gastos e de desperdícios.	
Avaliação da prática	Conheço os gastos empregados para realização das tarefas do setor em que trabalho, coordeno ou atuo.	Avaliar o conhecimento dos custos específicos empregados em cada tarefa e ações finalísticas
	Tenho conhecimento quanto à apuração real dos custos empregados com fiscalização, julgamento, registros e educação continuada pelo CRO-RJ.	
Avaliar a base legal	Tenho conhecimento sobre custos na área pública segundo Manual de Informações de Custos, Portal de Custos do Governo Federal, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, Minuta da NBC TSP 3 Custos no Setor Público.	Perceber o grau de conhecimento quanto a legalidade da ação
Avaliar a aceitação	Concordo que decisões deveriam ser tomadas se precedidas de informações	Perceber se a implantação de um sistema de custeio seria

	geradas por um sistema de custos.	aceita
Pergunta com respostas próprias	Com o aprimoramento da apuração dos gastos, acompanhados de informações geradas pela utilização de um sistema de custos, a transparência das atividades finalísticas do CRO-RJ para a sociedade seria melhorada ou não faria diferença?	Perceber e captar informações sobre o tema deixando que o respondente expresse sua própria opinião sobre o tema

Fonte: O autor, 2023.

Depois de identificado o perfil das pessoas chaves responsáveis por facilitar a aplicabilidade de um modelo de custos, um dos objetivos desse trabalho, através da pesquisa aplicada, coube proceder com a coleta de dados contábeis e de gastos que foi obtida na contabilidade do CRO-RJ como Demonstrações Financeiras e planilhas de controle e junto ao Departamento Pessoal, dados referentes à folha de pagamento. Uma análise documental foi então analisada através de planilhas com dados para obtenção dos objetivos da pesquisa.

Os gastos foram classificados e acumulados em custos e despesas. Posteriormente, identificou-se os custos relacionados com todas às atividades fins, próprias de um conselho de fiscalização. Por fim, foram separados em diretos e indiretos. Como foi identificado a inexistência da total aplicabilidade dos controles por centros de custos, disponível para ser usado, não foi possível obter com exatidão o montante dos custos diretos.

Sobre as ações descritas a fim de responder às perguntas da pesquisa, foi aplicado o método de custeio por absorção sobre os resultados obtidos. Paralelamente a isso, essa pesquisa procurou entender quais os entraves que limitam a plena utilização dos centros de custos. Quanto ao gasto com pessoal, foram abordados os reais valores com a manutenção de mão de obra tais como salários, gratificações, anuênios, horas extras, provisão de férias e de gratificação natalina, FGTS, INSS patronal e PIS sobre folha. Diante disso, obteve-se o custo total com cada funcionário e, alocado no setor correto através da departamentalização, foi possível identificar os custos reais de cada setor voltados às atividades fins.

Para desenvolvimento da pesquisa, como fontes principais de informações, foram utilizados vários demonstrativos contábeis além de relatórios gerenciais anexados à prestação de contas do CRO-RJ referente ao exercício de 2022 e enviado ao Conselho Federal de Odontologia (CFO).

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta as receitas do CRO-RJ, a aplicação de recursos, a classificação dos gastos e rateio, o total dos custos com fiscalização, com julgamento e com registro e o resumo dos custos totais de 2022.

3.1 Receitas do CRO-RJ

As receitas do CRO-RJ durante o exercício de 2022, ano do foco dessa pesquisa, totalizaram o montante de R\$ 24.006.451,28 (vinte e quatro milhões, seis mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e vinte e oito centavos) foram registradas pelo regime de caixa e divididas em correntes, com representação de 99,5% do total, e capital conforme Tabela:

Tabela 1 - Segregação das Receitas

Tipos de Receitas	Valores	Percentual
Receitas Correntes	23.892.664,91	99,5%
Receitas de Capital	113.786,37	0,5%
Total Geral da Receita	24.006.451,28	100,00%

Fonte: O autor, 2023

As receitas do CRO-RJ são divididas basicamente em contribuições e taxas; duas das classificações definidas pela Constituição Federal de 1988 como tipos de tributos. Todo recebimento se dá pelo CFO que faz a emissão dos boletos, após o estágio do lançamento, e encaminha aos profissionais para que esses efetuem seus pagamentos. Toda a arrecadação via boletos, é então direcionada ao CFO que, de posse do valor recebido, retém 1/3 e repassa ao CRO-RJ 2/3 de tudo que é recebido. Cabe destacar que, de acordo com a Decisão CFO-31 de 29/10/2020, somente as receitas com inscrições não geram retenção de 1/3 ao CFO, além dos ganhos com aplicações financeiras e recebimentos de honorários, conforme Tabela 2 que demonstra quais fontes de recursos específicas estão sujeitas à contribuição para CFO com os respectivos valores aplicados para o ano de 2022.

Tabela 2 – Categorias, Tipos e Valores de Receitas (2022)

Categorias	Tipos	Valores
Cirurgião-Dentista	Anuidade PF	503,52
Técnico em Prótese Dentária	Anuidade PF	335,68
Técnico em Saúde Bucal	Anuidade PF	100,70
Auxiliar em Saúde Bucal	Anuidade PF	50,35
Auxiliar de Prótese Dentária	Anuidade PF	50,35
Cirurgião-Dentista	Anuid. PF - Insc. Secund.	335,69
Técnico em Prótese Dentária	Anuid. PF - Insc. Secund.	223,79
Técnico em Saúde Bucal	Anuid. PF - Insc. Secund.	67,13
Auxiliar em Saúde Bucal e Prótese Dentária	Anuid. PF - Insc. Secund.	33,56
Entidade prestadora de assist. odont. matriz/filial	Anuidade PJ (básica)	503,52
Exp., subst. ou seg. via de carteira de ident. - CD	Taxas PF	49,85
Exp., subst. ou seg. via de carteira de ident. – TPD, TSB, ASB e APD	Taxas PF	24,92
Serviços diversos ref. a responsabilidade técnica	Taxas PF	100,71
Inscrição de cirurgião-dentista.	Taxas PF	167,11
Inscrição de técnico em prótese dentária.	Taxas PF	111,41
Inscrição de técnico em saúde bucal.	Taxas PF	32,25
Inscrição de especialista para cirurgião-dentista.	Taxas PF	124,60
Inscrição de habilitação.	Taxas PF	124,60
Inscrição de espec. para técnico em prótese dentária.	Taxas PF	83,07
Inscrição de auxiliar em saúde bucal e prótese dent.	Taxas PF	16,14
Inscrição de empresas de produtos odontológicos	Taxas PJ	167,11
Inscrição de laboratório	Taxas PJ	334,23

Fonte: Notas explicativas CRO-RJ ano de 2022

Na execução orçamentária de 2022, entre o que foi previsto e o arrecadado, verificou-se déficit orçamentário de R\$ 1.493.135,09 nas receitas correntes e R\$ 2.916.213,63 nas receitas de capital totalizando um total de R\$ 4.409.348,72. Esse montante, mais expressivo nas receitas de capital, deu-se em função da previsão das receitas de capital para reforma da sede que seriam custeadas pelo CFO, o que não ocorreu em 2022. Se excluirmos esse fato, a previsão das receitas quando comparadas com as arrecadadas, foram bem planejadas conforme a Tabela 3.

Tabela 3 - Comparativo das Receitas 2022

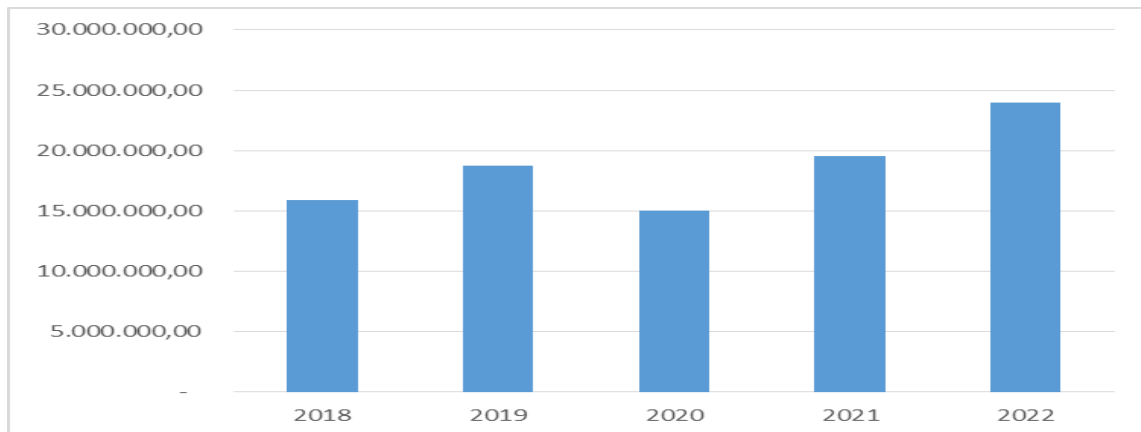
Receitas	Obs	Vlr Orçado	Vlr. Arrecadado	Dif.	%
Receita de Contribuições	Anuidades	20.500.000	14.813.089	-5.686.911	61,7 %
Rec. de Serviços	Emolumentos	580.000	692.960	112.960	2,9%
Expedição de Carteiras	Emolumentos	65.000	225.372	160.372	0,9%
Expedição de Certidões	Emolumentos	15.000	123.704	108.704	0,5%
Serv. Diversos	Diversos	160.000	200.177	40.177	0,8%
Cursos	Inscrições	5.000	0	-5.000	0,0%
Financeiras	Juros sobre anuidades	141.000	0	-141.000	0,0%
	Receita de Aplic. Fin.	167.000	660.872	493.872	2,8%
	Descontos obtidos	50.000	0	-50.000	0,0%
	Multas s/ Dívida Ativa	36.000	1.338.571	1.302.571	5,6%
	Juros s/ dívida ativa	450.000	1.149.931	699.931	4,8%
Transferência	Censo demográfico	515.800	294.640	-221.160	1,2%
Outras receitas correntes	Exercícios anteriores	176.000	220.790	44.790	0,9%
Anuidades	Dívida ativa	2.185.000	4.172.558	1.987.558	17,4 %
Indenizações	Diversas	340.000	0	-340.000	0,0%
	Receitas Corr.	25.385.800	23.892.665	-1.493.135	99,5 %
Alien. de Bens	Venda imobilizado	30.000	30.000	0	0,1%
Transferência	Obras	3.000.000	83.786	-2.916.214	0,3%
	Receitas de Cap.	3.030.000	113.786	-2.916.214	0,5%
	Total geral	28.415.800	24.006.451	-4.409.349	

Fonte: O autor, 2023

Durante o período de pandemia da Covid 19, o CFO firmou convênios com todos os CROs para a ajuda financeira em função da queda da arrecadação, o que se confirmou. Nesse

convênio, firmado em 2020, o CFO repassou o montante de R\$ 884.728,26 para a ajuda financeira ao CRO-RJ. Como o convênio estabelecia que esse valor poderia ser devolvido, a contabilidade do CRO-RJ não o reconheceu como receita a época, mas sim como uma obrigação, registrada, portanto, no Passivo. Essa ação gerou uma execução orçamentária de despesas empenhadas e liquidadas maior que a arrecadação. Em 31/12/2022 essa situação ainda permanecia aguardando a decisão do CFO.

Gráfico 1 – Evolução das Receitas nos Últimos 5 Anos



Fonte: O autor, 2023.

Conforme Gráfico 1, durante o ano de 2020, foco da pandemia de Covid 19, nota-se uma queda na receita que até então se mostrava em linha ascendente. No ano seguinte, ainda sobre efeitos da pandemia, apesar das privações impostas pela doença, houve aumento da receita que continuou em 2022. O CRO-RJ por sua vez, através de seu setor de cobranças, foi atuante no processo de cobranças de anuidades não recebidas com inscrição dos valores não recebidos em dívida ativa, protesto dos títulos e ajuizamento de execuções fiscais. A ação atuante desse setor em aplicar uma régua de cobrança bem como pelo setor jurídico, proporcionaram ao CRO-RJ uma arrecadação de dívidas ativa no montante de R\$ 6.724.382,71 bem superior a previsão inicial que foi de R\$ 3.057.000,00.

3.2 Aplicação dos Recursos

As fontes de recursos utilizadas pelo CRO-RJ são as anuidades, registradas em dívida ativa ou não, de profissionais e empresas odontológicas registrados no conselho, assim como as taxas por serviços executados e as receitas financeiras oriundas de aplicações financeiras junto ao Banco do Brasil.

Todo o estágio da despesa foi realizado dentro do ordenamento legal e atendeu a cronologia das etapas das despesas. Em 2022 iniciou-se o processo de digitalização de todos os processos de despesas o que gerou redução do uso de papel. Através do módulo Processo do Sistema Implanta, toda documentação referente a um processo de pagamento, foi inserida e o processo movimentado para todos os setores a fim de que cada um faça as atribuições

cabíveis. Além da redução do uso de papel, houve também economia de espaço físico para armazenamento de processos.

Tabela 4 – Dimensionamento das Despesas Empenhadas em 2022

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	VLR EMPENHADO	%
REMUNERAÇÃO PESSOAL	5.773.043,17	26,36%
BENEFÍCIOS A PESSOAL	2.308.671,65	10,54%
ENCARGOS DA FOLHA	1.845.712,56	8,43%
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	18,28%
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	1,48%
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	0,43%
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	0,22%
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	32,96%
CENSO DEMOGRÁFICO	244.780,00	1,12%
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	0,17%
TOTAL	21.899.875,34	100,00%
RESUMO	VLR EMPENHADO	%
FOLHAS E ENCARGOS	9.927.427,38	45,33%
COTA PARTE	7.217.591,56	32,96%
BENS E SERVIÇOS	4.004.211,12	18,28%
DEMAIS DESPESAS	7.968.236,84	36,38%

Fonte: O autor, 2023

De acordo com a Tabela 4, os gastos totais empenhados em 2022 totalizaram R\$ 21.899.875,34 e despesas fixadas atualizadas em R\$ 28.415.800,00 o que gerou uma economia orçamentária de R\$ 6.515.924,66. Constatou-se também que a maior parte das despesas (45,33%) foi relacionada com folha de pagamento, benefícios e encargos seguida da cota parte ao CFO (32,96%) que representou 1/3 das receitas retidas pelo CFO. As demais despesas representaram 36,38% dos empenhos realizados em 2022. Ainda na tabela 4, é possível identificar como foram distribuídos os recursos arrecadados durante o exercício de 2022, o percentual de cada elemento de despesa e quanto cada uma impactou na manutenção das atividades do CRO-RJ

Tabela 5 – Recursos Aplicados com Pessoal, Benefícios e Encargos em 2022

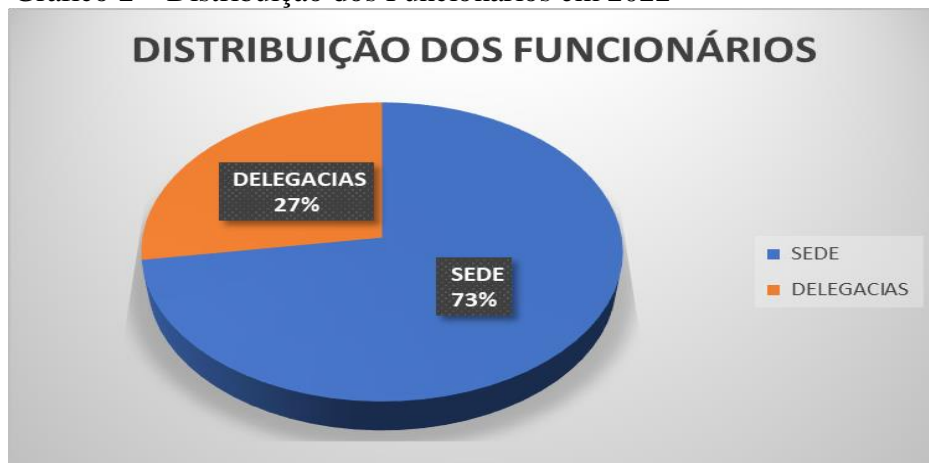
REMUNERAÇÃO PESSOAL	VLR EMPENHADO	%
SALÁRIOS	4.485.684,92	77,70%
FÉRIAS	521.651,81	9,04%
GRATIFICAÇÃO NATALINA	422.881,54	7,33%
GRATIFICAÇÕES	279.891,53	4,85%
HORAS EXTRAS	62.933,37	1,09%
TOTAL	5.773.043,17	100,00%
BENEFÍCIOS A PESSOAL	VLR EMPENHADO	%
PLANO DE SAÚDE	1.241.953,90	53,80%
AUXILIO ALIMENTAÇÃO	930.037,02	40,28%
VALE TRANSPORTE	131.285,32	5,69%
AUXILIO EDUCAÇÃO	5.395,41	0,23%
TOTAL	2.308.671,65	100,00%
ENCARGOS DA FOLHA	VLR EMPENHADO	%
INSS	1.245.010,57	67,45%
FGTS	544.564,91	29,50%
PIS SOBRE FOLHA	56.137,08	3,04%
TOTAL	1.845.712,56	100,00%

Fonte: O autor, 2023

Durante o ano de 2022, o CRO-RJ aplicou o montante de R\$ 9.927.427,38 com salários, benefícios e encargos. O gasto com pessoal foi o que mais impactou e o que mais consumiu recursos, uma vez que teve o objetivo de manter as funções do CRO-RJ. O conselho manteve um plano de cargos e salários com regras iguais a todos assim como o benefício do plano de saúde. Em 10 de março de 2022, através da Portaria CRO-RJ número 58, foi criado o quadro de posições de direção, chefia e assessoramento do CRO-RJ com nomenclaturas específicas para cada cargo comissionado com unificação dos salários e respectivas funções gratificadas e atualizadas em 24/08/2022 pela Portaria CRO-RJ de número 139.

O CRO-RJ fechou o ano de 2022 com um total de 84 funcionários onde 61 (73%) atuavam na sede do conselho e 23 nas delegacias (27%). A quantidade de colaboradores tem sido reduzida desde o ano de 2020. O Gráfico 2 detalha a localização dos funcionários entre a sede e as delegacias:

Gráfico 2 – Distribuição dos Funcionários em 2022



Fonte: O autor, 2023

De acordo com a Tabela 6, que demonstra o detalhamento das aplicações dos recursos em 2022, a execução orçamentária foi feita obedecendo aos estágios da despesa precedidas por autorização prévia do ordenador de despesas. Os processos de pagamentos, como relatados, foram feitos de forma digital com todos os mesmos procedimentos cabíveis a um processo de pagamento normal, só que, de novo, de forma on line.

Tabela 6 – Detalhamento das Despesas com Bens, Serviços e Consumo de 2022

BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	VLR EMPENHADO	%
SERVIÇOS DE POSTAGENS	693.712,36	17,32%
ALUGUÉIS	561.432,57	14,02%
DIÁRIAS	501.210,00	12,52%
SERVIÇOS E MATERIAL DE DIVULGAÇÃO	389.660,05	9,73%
SERVIÇOS TERCEIROS PJ	320.789,35	8,01%
BOLSA DE ESTÁGIO	169.799,99	4,24%
ENERGIA ELETRICA	157.144,40	3,92%
CONGRESSOS E EVENTOS	150.987,50	3,77%
GASTOS COM SUPRIMENTOS DE FUNDOS	150.464,39	3,76%
INTERNET E TELEFONIA	126.472,42	3,16%
MATERIAL DE INFORMÁTICA	104.117,77	2,60%
REPAROS DE BENS MÓVEIS	101.773,85	2,54%
SERVIÇOS TERCEIROS PF	97.372,92	2,43%
JETON	81.840,00	2,04%
ARTIGOS DE EXPEDIENTE	69.345,82	1,73%
INDENIZAÇÕES	56.561,94	1,41%
COMBUSTIVEL E PEDAGIOS	68.736,57	1,72%
OUTRAS DESPESAS	202.789,22	5,06%
TOTAL	4.004.211,12	100,00%

Fonte: O Autor, 2023

Por conta da pandemia de covid-19, o CRO-RJ efetuou-se em 2021 uma forte redução de custos onde houve negociações com fornecedores e prestadores de serviço. Essa ação teve continuidade em 2022 o que deve justificar o superávit orçamentário apurado.

Conforme a Tabela 7, dentro das maiores despesas com bens, serviços e consumo, destacam-se as despesas com postagens, alugueis e diárias. Os valores gastos com postagens, em sua maioria, foram para o envio das revistas bimestrais do CRO-RJ que é direcionada aos inscritos e em dia com suas anuidades. Dentro dessa mesma categoria, estão as despesas com alugueis que representam gastos com locação de imóveis de delegacias e condomínios. As diárias têm particularidades próprias para a diretoria, conselheiros, convidados e funcionários. Esses últimos valores foram gastos basicamente com idas às delegacias e à Brasília.

Tabela 7 – Detalhamento das Demais Despesas em 2022

PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	VLR EMPENHADO	%
PASSEGENS AÉREAS	198.782,59	61,25%
LOCAÇÃO DE VEÍCULOS	125.766,09	38,75%
TOTAL	324.548,68	100,00%
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	VLR EMPENHADO	%
APARELHOS DIVERSOS	33.804,80	35,62%
EQUIPAMENTO DE INFORMÁTICA	53.543,00	56,42%
MÓVEIS E UTENSÍLIOS	7.560,00	7,97%
TOTAL	94.907,80	100,00%
SERVIÇOS BANCÁRIOS	VLR EMPENHADO	%
TARIFAS BANCÁRIAS	17.458,33	35,76%
ALUGUEL E TAXA DE CARTÃO DE CREDITO	31.360,34	64,24%
TOTAL	48.818,67	100,00%
DEMAIS DESPESAS	VLR EMPENHADO	%
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	96,24%
CENSO DEMOGRÁFICO	244.780,00	3,26%
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	0,50%
TOTAL	7.499.862,89	100,00%

Fonte: O Autor, 2023

Dentro das demais despesas, está a retenção da cota parte do CFO que representa 33,33% das receitas recebidas e que são retidas por ocasião do recebimento pelo CFO.

Outrossim, em parceria com a Organização Panamericana de Saúde (OPAS) e a Organização Mundial da Saúde (OMS) o CRO-RJ foi parceiro com essas organizações para realização de um censo demográfico através de uma carta acordo assinada a época. Houve repasses para custeio do censo realizado pelo CRO-RJ que empregou esforços para realização do cumprimento do acordo firmado. Esse censo tinha previsão de conclusão para o final de 2023. O valor gasto com o censo representou basicamente pagamentos aos recenseadores separados para esse fim.

3.3 Classificação dos Gastos e Rateio

Todos os dispêndios foram classificados em custos e despesas assim como em diretos e indiretos com o objetivo de identificar os reais gastos com fiscalização, julgamento, registro e educação continuada. Essa ação da contabilidade de custos, foi essencial para quantificar os reais custos e despesas na execução do objeto do CRO-RJ. Outra ação para classificação correta dos gastos, foi a utilização dos centros de custos que em 2022 se encontrava em ampliação precária. As informações de quais centros de custos deveriam ser direcionadas os gastos, deveriam ser oriundas dos fiscais de contratos que são responsáveis pelo envio do processo de pagamento à contabilidade para efetuar os estágios da despesa e classificar o correto centro de custo.

Uma vez identificada a pouca aplicação de centros de custos, fez-se necessário para a separação entre custos e despesas, o reconhecimento de gastos com remuneração de pessoal, benefícios a pessoal e encargos da folha como custos diretos apurados por setor e atividades.

Embora no total apurado como despesas existem ali elementos que, com o avanço aplicabilidade da utilização dos centros de responsabilidade, certamente no futuro deverão ser reclassificados. Na separação dos gastos, foram considerados como custos diretos o montante de R\$ 2.510.081,30 e para os demais gastos indiretos o valor de R\$ 19.389.794,04, esse último é o que foi rateado entre as atividades finalísticas principais do CRO-RJ, como detalhado na Tabela 8.

Tabela 8 – Classificação dos Custos de 2022

ELEMENTOS	GASTOS TOTAIS	CUSTOS DIRETOS	DEMAIS GASTOS INDIRETOS
REMUNERAÇÃO PESSOAL	5.773.043,17	1.530.211,88	4.242.831,29
BENEFÍCIOS A PESSOAL	2.308.671,65	520.805,86	1.787.865,79
ENCARGOS DA FOLHA	1.845.712,56	459.063,56	1.386.649,00
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	-	4.004.211,12
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	-	324.647,48
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	-	94.907,80
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	-	48.818,67
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	-	7.217.591,56
CENSO DEMOGRÁFICO	244.780,00	-	244.780,00
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	-	37.491,33
TOTAL DAS DESPESAS	21.899.875,34	2.510.081,30	19.389.794,04

Fonte: O Autor, 2023

Com o objetivo de ratear os gastos indiretos para as atividades de fiscalização, julgamento, registros e educação continuada, foi aplicado o percentual de rateio baseado no montante gasto com a remuneração pessoal, benefícios a pessoal e encargos da folha de pagamento. Assim, o montante dos gastos de R\$ 19.389.794,04 foi então rateado entre as quatro atividades acima descritas de acordo com os percentuais de participação apurados e demonstrados na Tabela 9.

Tabela 9 – Percentual de Rateio dos Gastos Indiretos de 2022

	REMUNERAÇÃO PESSOAL	BENEFÍCIOS A PESSOAL	ENCARGOS DA FOLHA	TOTAL	PERC. DE RATEIO
FISCALIZAÇÃO	990.511,05	405.971,00	297.153,32	1.693.635,37	67,47%
JULGAMENTO	165.014,95	32.809,96	49.504,49	247.329,40	9,85%
REGISTRO	218.019,05	49.214,94	65.405,72	332.639,71	13,25%
EDUCAÇÃO					9,42%

CONTINUADA	156.666,83	32.809,96	47.000,05	236.476,84	
TOTAIS	1.530.211,88	520.805,86	459.063,56	2.510.081,30	100,00%

Fonte: O autor, 2023

3.4 Total dos Custos com Fiscalização

Após a separação entre custos diretos e indiretos, se faz necessário à execução do rateio desses últimos que são assim chamados por não estarem ligados diretamente à atividade. Um conselho profissional é criado para principalmente fiscalizar o exercício da profissão que representa. O custo base para isso é a mão de obra aplicada. O custo com a folha de pagamento, seus encargos e benefícios, por ora, foram os únicos elementos confiáveis de despesas que podiam ser usados para associar ao objeto por conta da aplicação tímida dos centros de custos. Esse critério é plenamente aceitável e seguro uma vez que foram baseados na folha de pagamento onde cada funcionário foi alocado a cada setor com seus encargos. Quanto aos benefícios, por se tratar de valores fixos de plano de saúde e auxílio alimentação, foi concluído o valor de custo direto para cada atividade. Diante disso, tomando por base essas despesas, foram criados os percentuais de rateio que foram utilizados para distribuição (absorção) dos gastos indiretos conforme Tabela 10.

Tabela 10 – Absorção dos Gastos Indiretos pelo Setor de Fiscalização

GASTOS INDIRETOS A SEREM RATEADOS - FISCALIZAÇÃO		
PERCENTUAL - 67,47%		
ELEMENTOS	VALORES	RATEIO
REMUNERAÇÃO PESSOAL	4.242.831,29	2.862.638,27
BENEFICIOS A PESSOAL	1.787.865,79	1.206.273,05
ENCARGOS DA FOLHA	1.386.649,00	935.572,08
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	2.701.641,24
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	219.039,65
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	64.034,29
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	32.937,96
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	4.869.709,03
CENSO DEMOGRÁFICIO	244.780,00	165.153,07
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	25.295,40
TOTAL DAS DESPESAS	19.389.794,04	13.082.294,04

Fonte: O autor, 2023

Com a absorção dos gastos indiretos pelo setor de fiscalização, de acordo com o percentual de rateio exposto na Tabela 9 e acrescido dos custos diretos já apropriados conforme demonstrado na Tabela 8, obteve-se os seguintes custos totais com fiscalização no CRO-RJ no ano de 2022 demonstrados na Tabela 11.

Tabela 11 – Custo Final com Fiscalização em 2022

GASTO TOTAL COM FISCALIZAÇÃO EM 2022			
ELEMENTOS	DIRETO	INDIRETO	TOTAL
REMUNERAÇÃO PESSOAL	990.511,05	2.862.638,27	3.853.149,32
BENEFÍCIOS A PESSOAL	405.971,00	1.206.273,05	1.612.244,05
ENCARGOS DA FOLHA	297.153,32	935.572,08	1.232.725,39
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	-	2.701.641,24	2.701.641,24
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	-	219.039,65	219.039,65
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	-	64.034,29	64.034,29
SERVIÇOS BANCÁRIOS	-	32.937,96	32.937,96
COTA PARTE CFO	-	4.869.709,03	4.869.709,03
CENSO DEMOGRÁFICO	-	165.153,07	165.153,07
OBRAS E INSTALAÇÕES	-	25.295,40	25.295,40
TOTAL DAS DESPESAS	1.693.635,37	13.082.294,04	14.775.929,40

Fonte: O autor, 2023

Durante o ano de 2022, o CRO-RJ realizou 5.027 fiscalizações sendo 3.001 feitas de forma presencial e 2.026 de forma digital. Ainda nesse ano, houve queda na identificação de exercício ilegal da profissão totalizando 12 casos, mesmo número auferido em 2021, demonstrando também redução quando comparado com o ano de 2020 onde houve 28 casos.

3.5 Total dos Custos com Julgamento

Em 2022 o setor de julgamentos executou 18 sessões onde foram julgados 63 processos de ética e findou o ano com 275 em tramitações. No ano mesmo ano, foram recebidas 194 denúncias.

De acordo com o percentual de rateio para absorção dos gastos indiretos de 9,85%, o setor absorveu R\$ 1.909.894,71 dos gastos indiretos conforme a Tabela 12.

Tabela 12 - Absorção dos Gastos Indiretos pelo Setor de Julgamentos

GASTOS INDIRETOS A SER RATEADOS - JULGAMENTO		
PERCENTUAL - 9,85%		
ELEMENTOS	VALORES	RATEIO
REMUNERAÇÃO PESSOAL	4.242.831,29	417.918,88
BENEFICIOS A PESSOAL	1.787.865,79	176.104,78
ENCARGOS DA FOLHA	1.386.649,00	136.584,93
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	394.414,80
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	31.977,78
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	9.348,42
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	4.808,64
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	710.932,77
CENSO DEMOGRÁFICIO	244.780,00	24.110,83
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	3.692,90
TOTAL DAS DESPESAS	19.389.794,04	1.909.894,71

Fonte: O autor 2023

Com a absorção e com os gastos já apropriados às atividades de julgamento, os custos totais com essa ação do CRO-RJ para o ano de 2022, totalizou o montante de R\$ 2.157.224,11 conforme a Tabela 13.

Tabela 13 - Custo Final com Julgamentos em 2022

GASTO TOTAL COM JULGAMENTO EM 2022			
ELEMENTOS	DIRETO	INDIRETO	TOTAL
REMUNERAÇÃO PESSOAL	165.014,95	417.918,88	582.933,83
BENEFICIOS A PESSOAL	32.809,96	176.104,78	208.914,74
ENCARGOS DA FOLHA	49.504,49	136.584,93	186.089,41
BENS, SERV E CONSUMO	-	394.414,80	394.414,80
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	-	31.977,78	31.977,78
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZ.	-	9.348,42	9.348,42
SERVIÇOS BANCÁRIOS	-	4.808,64	4.808,64
COTA PARTE CFO	-	710.932,77	710.932,77
CENSO DEMOGRÁFICIO	-	24.110,83	24.110,83
OBRAS E INSTALAÇÕES	-	3.692,90	3.692,90
TOTAL DAS DESPESAS	247.329,40	1.909.894,71	2.157.224,11

Fonte: O autor, 2023.

3.6 Total dos Custos com Registro

Em 2022 o setor de registro efetuou 5.784 novos registros, proporcionando um aumento de profissionais e empresas de 8,66%. De acordo com o percentual de rateio para absorção dos gastos indiretos de 13,25%, o setor absorveu R\$ 2.569.147,71 dos gastos indiretos conforme a Tabela 14.

Tabela 14 - Absorção dos Gastos Indiretos pelo Setor de Registro

GASTOS INDIRETOS A SER RATEADOS - REGISTRO		
PERCENTUAL - 13,25%		
ELEMENTOS	VALORES	RATEIO
REMUNERAÇÃO PESSOAL	4.242.831,29	562.175,15
BENEFICIOS A PESSOAL	1.787.865,79	236.892,22
ENCARGOS DA FOLHA	1.386.649,00	183.730,99
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	530.557,97
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	43.015,79
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	12.575,28
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	6.468,47
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	956.330,88
CENSO DEMOGRÁFICIO	244.780,00	32.433,35
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	4.967,60
TOTAL DAS DESPESAS	19.389.794,04	2.569.147,71

Fonte: O autor, 2023.

Com a absorção e com os custos já apropriados às atividades de julgamento, os gastos totais com essa ação do CRO-RJ para o ano de 2022, totalizou o montante de R\$ 2.901.787,41 conforme a Tabela 15.

Tabela 15 - Custo Final com Registro em 2022

GASTO TOTAL COM REGISTRO EM 2022			
ELEMENTOS	DIRETO	INDIRETO	TOTAL
REMUNERAÇÃO PESSOAL	218.019,05	562.175,15	780.194,20
BENEFICIOS A PESSOAL	49.214,94	236.892,22	286.107,16
ENCARGOS DA FOLHA	65.405,72	183.730,99	249.136,71
BENS, SERV. E CONSUMO	-	530.557,97	530.557,97
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	-	43.015,79	43.015,79
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZ.	-	12.575,28	12.575,28
SERVIÇOS BANCÁRIOS	-	6.468,47	6.468,47
COTA PARTE CFO	-	956.330,88	956.330,88
CENSO DEMOGRÁFICIO	-	32.433,35	32.433,35
OBRAS E INSTALAÇÕES	-	4.967,60	4.967,60
TOTAL DAS DESPESAS	332.639,71	2.569.147,71	2.901.787,41

Fonte: O autor, 2023.

3.7 Total dos Custos com Educação Continuada

O setor de educação continuada ofereceu aos inscritos 28 cursos e eventos espalhados por todo o Estado do Rio de Janeiro nos quais houve participação de 2.579 profissionais. De acordo com o percentual de rateio para absorção dos gastos indiretos de 9,42%, absorveu R\$ 1.826.518,60 dos gastos indiretos conforme a Tabela 16.

Tabela 16 - Absorção dos Gastos Indiretos pelo Setor de Educação Continuada

GASTOS INDIRETOS A SEREM RATEADOS - EDUCAÇÃO CONTINUADA		
PERCENTUAL - 9,42%		
ELEMENTOS	VALORES	RATEIO
REMUNERAÇÃO PESSOAL	4.242.831,29	399.674,71
BENEFÍCIOS A PESSOAL	1.787.865,79	168.416,96
ENCARGOS DA FOLHA	1.386.649,00	130.622,34
BENS, SERVIÇOS E CONSUMO	4.004.211,12	377.196,69
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	324.647,48	30.581,79
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO	94.907,80	8.940,31
SERVIÇOS BANCÁRIOS	48.818,67	4.598,72
COTA PARTE CFO	7.217.591,56	679.897,12
CENSO DEMOGRÁFICO	244.780,00	23.058,28
OBRAS E INSTALAÇÕES	37.491,33	3.531,68
TOTAL DAS DESPESAS	19.389.794,04	1.826.518,60

Fonte: O autor, 2023.

Com a absorção e com os custos já apropriados às atividades de julgamento, os gastos totais com essa ação do CRO-RJ para o ano de 2022, totalizou o montante de R\$ 2.062.995,44 conforme a Tabela 17.

Tabela 17 - Custo Final com Educação Continuada em 2022

GASTO TOTAL COM EDUCAÇÃO CONTINUADA EM 2022			
ELEMENTOS	DIRETO	INDIRETO	TOTAL
REMUNERAÇÃO PESSOAL	156.666,83	399.674,71	556.341,54
BENEFÍCIOS A PESSOAL	32.809,96	168.416,96	201.226,92
ENCARGOS DA FOLHA	47.000,05	130.622,34	177.622,38
BENS, SERV. E CONSUMO	-	377.196,69	377.196,69
PASSAGENS E LOCOMOÇÃO	-	30.581,79	30.581,79
AQUISIÇÃO DE IMOBILIZ.	-	8.940,31	8.940,31
SERVIÇOS BANCÁRIOS	-	4.598,72	4.598,72
COTA PARTE CFO	-	679.897,12	679.897,12
CENSO DEMOGRÁFICO	-	23.058,28	23.058,28
OBRAS E INSTALAÇÕES	-	3.531,68	3.531,68

TOTAL DAS DESPESAS	236.476,84	1.826.518,60	2.062.995,44
---------------------------	-------------------	---------------------	---------------------

Fonte: O autor, 2023.

3.8 Resumo dos Custos Totais de 2022

Assim, após análise dos gastos com fiscalização, julgamento, registro e educação continuada, percebeu-se que os custos mais significativos do CRO-RJ em 2022 foram mesmo com fiscalização. Isso denota o quanto a autarquia priorizou seu principal objeto. Os gastos com fiscalização, depois de separados e calculados, corresponderam a 67,48% do total de todos os gastos no ano. Em segundo lugar, ficaram os custos com registros que corresponderam a 13,25%. Quase que empatados, em terceiro e quarto lugar, totalizaram as ações de julgamento e educação continuada, respectivamente, com 19,27% somadas, conforme a Tabela 18.

Tabela 18 – Posicionamento das Despesas Totais em 2022

ELEMENTOS DE DESPESA	CUSTOS DIRETOS	GASTOS INDIRETOS	TOTAL GERAL	PERCENTUA L GERAL
FISCALIZAÇÃO	1.693.635,37	13.084.233,02	14.777.868,38	67,48%
REGISTRO	332.639,71	2.569.147,71	2.901.787,41	13,25%
JULGAMENTO	247.329,40	1.909.894,71	2.157.224,11	9,85%
EDUCAÇÃO CONTINUADA	236.476,84	1.826.518,60	2.062.995,44	9,42%
TOTAIS	2.510.081,30	19.389.794,04	21.899.875,34	100,00%

Fonte: O autor, 2023.

4 ESTUDO DE CASO – IDENTIFICAÇÃO DE BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Nessa seção serão apresentados os resultados da pesquisa realizada cujo objetivo foi identificar possíveis barreiras existentes à implantação de um sistema de custos no CRO-RJ.

4.1 Perfil dos Respondentes

De acordo com a pesquisa realizada onde primeiramente se investigou o perfil dos respondentes, as conclusões auferidas foram que 80% dos entrevistados possuíam mais de 31 anos de idade o que corresponde a 21 funcionários. Quanto à escolaridade, 19 dos respondentes possuíam pós-graduação, mestrado e doutorado e 8 se declararam apenas graduados. Portanto, os respondentes que possuem curso superior correspondem a 27 profissionais dos 30 que responderam. Destaca-se que 2 entrevistados afirmaram possuir somente ensino médio. Ainda segundo as respostas referentes à formação acadêmica, os cursos de graduações mais respondidos foram os de Odontologia com 12 pessoas, Administração de Empresa com 7 profissionais e 4 formados em Direito o que juntos correspondente a 76,6% dos respondentes com essas formações acadêmicas específicas.

Quanto ao tempo de atuação no CRO-RJ, 7 respondentes possuem mais de 20 anos de atuação profissional enquanto que 21 profissionais atual na autarquia com até 10 anos de serviços prestados. A pesquisa foi direcionada aos membros da Presidência, aos conselheiros, Chefes setoriais, gerentes de setores, fiscais e responsáveis por delegacias. Os maiores contribuintes da pesquisa foram os fiscais com 6 respostas, seguido pelos conselheiros e responsáveis por delegacias com 5 participações cada grupo e, por fim, 4 participações de gerências de setores. Esse último, o grupo mais importante na atuação da implantação de um sistema de custos, teve baixa adesão. Quanto aos chefes setoriais, houve 100% de participação de todos.

Por fim, quanto ao tempo na função, a maioria dos respondentes, 70% dos entrevistados, afirmaram estar na função atual em um período de até a 6 anos.

4.2 Mapeamento Sobre a Questão de Custos

A subseção 2 da pesquisa foi planejada a fim de revelar possíveis barreiras à implantação de um sistema de custos, identificando o grau de conhecimento dos entrevistados quanto ao tema de custos com afirmativas cuidadosamente elaboradas sobre o tema. Foram feitas 9 afirmativas com 5 opções diferentes de respostas a saber: discordar totalmente, discordar parcialmente, indiferente, concordar parcialmente e concordar plenamente.

4.2.1 Percepção Quanto ao Grau de Conhecimentos Técnicos

As afirmativas 7, 8 e 9 da seção 2 foram elaboradas com a intenção específica de auferir o grau de conhecimentos dos respondentes quanto a conceitos fundamentais estudados inicialmente na disciplina de contabilidade de custos como os conceitos de gastos, despesas, custos, classificação em custos diretos e indiretos e entendimento sobre sistema de custos.

A questão 7 afirmava que: “entendo os conceitos de gastos, despesas e custos”. Nas respostas, 7 respondentes discordaram da afirmativa ou foram indiferentes revelando que apenas a minoria dos entrevistados afirmou não ter conhecimento do assunto. A maioria, 23 respondentes, concordaram parcialmente ou totalmente com a afirmativa.

Quanto a questão de número 8, cuja afirmativa era que “entendo os conceitos de custos diretos e custos indiretos”, revelou que 8 dos entrevistados não entendem o exposto na afirmativa ao afirmar que discordam parcialmente, totalmente ou indiferentes. A maioria, exatamente 22 dos entrevistados, afirmaram entender o que são custos diretos e indiretos.

A assertiva de número 9, cujo texto era “entendo o conceito de sistema de custeio”, 11 dos entrevistados discordaram totalmente, parcialmente ou foram indiferentes quanto ao entendimento do conceito de sistema de custeio, número esse que corresponde a 37% dos entrevistados. Esse número, considerado elevado, torna-se preocupante pois representa que uma boa parte desconhece o tema dificultando a implantação de um sistema de custos.

Assim, conclui a pesquisa que a maioria dos entrevistados afirmaram ter conhecimentos necessários sobre conceitos de custos, o que muito facilita a implantação de um sistema de custos. Já quanto ao entendimento do conceito de sistema de custeio, uma boa

parte dos entrevistados desconhecem o tema o que pode ser um empecilho que deve ser superado com capacitação e treinamento.

4.2.2 Avaliação Quanto à Percepção da Utilização de um Sistema de Custos

As assertivas 10 e 14 foram usadas para identificar nos entrevistados o grau de conhecimento e percepção quanto aos benefícios gerados pela utilização de um sistema de custos.

Na afirmativa 10, cujo texto dizia “conheço os benefícios gerados para a gestão com o uso de um sistema de custeio”, 8 dos respondentes declararam não conhecer sobre esses benefícios à gestão ou são indiferentes contra 22 entrevistados que afirmaram conhecer fatores positivos para a gestão, demonstrando assim que uma boa parte da amostra tem resultados técnicos satisfatórios.

Quanto a assertiva 14, ao afirmar que “tenho conhecimento da capacidade de um sistema de custos como ferramenta de controle de gastos e de desperdícios”, 50% dos respondentes demonstraram desconhecimento quanto à eficácia da ferramenta que é um sistema de custos em controlar os gastos.

Em conclusão, a maioria dos entrevistados conhece os benefícios gerados para a gestão ao mesmo tempo que a mesma maioria não identificou que um desses benefícios é o controle de gastos e desperdícios.

4.2.3 Avaliação do Conhecimento dos Custos em Cada Setor e nas Ações Finalísticas

Quanto à declaração de número 11, ao afirmar que “conheço os gastos empregados para realização das tarefas do setor em que trabalho, coordeno ou atuo”, 22 das respostas foram satisfatórias em concordar com a assertiva. Isso mostra que a maior parte das respostas, revela que os gestores tem conhecimentos reais dos gastos empregados em seus respectivos ambientes laborais.

Já a asserção de número 13 ao afirmava que “tenho conhecimento quanto à apuração real dos custos empregados com fiscalização, julgamento, registros e educação continuada

pelo CRO-RJ” houve 14 respostas afirmando não ter conhecimento dessa informação. Isso representa 47% dos entrevistados que não sabem quanto são os gastos com atividades finalísticas do CRO-RJ.

Assim, conclui-se que a maioria dos entrevistados conhecem os reais custos empregados em seus setores ao mesmo tempo que desconhecem os aplicados nas atividades finalísticas.

4.2.4 Avaliação da Determinação Legal Sobre Custos

A afirmativa 12 procurou investigar se os entrevistados tinham conhecimento das determinações legais acerca de sistema de custos ao apresentar a seguinte afirmativa: “tenho conhecimento sobre custos na área pública segundo Manual de Informações de Custos, Portal de Custos do Governo Federal, NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, Minuta da NBC TSP 3 Custos no Setor Público”. Segundo as respostas apresentadas, somente 6 respostas foram em concordar totalmente e 7 em concordar parcialmente, gerando o quantitativo de somente 13 entrevistados que afirmaram ter ciência das bases legais.

4.2.5 Percepção de Decisões Baseadas em Informações Geradas por um Sistema de Custos

A fim de verificar se os respondentes sabiam que decisões precisam ser tomadas com informações seguras, a afirmativa 15 dizia que “concordo que decisões deveriam ser tomadas se precedidas de informações geradas por um sistema de custos”. Assim, a grande maioria dos entrevistados, 24 respondentes, o que corresponde a 80% da amostra, concordaram parcial ou totalmente com a assertiva em questão. Esse resultado demonstra o quanto percebem como importante é um sistema que gere informações confiáveis para que decisões mais assertivas sejam tomadas.

4.2.6 Captação de Informações dos Entrevistados com Expressão de suas Próprias Opiniões

A 16ª e última questão do questionário de pesquisa, foi elaborada para permitir que os respondentes expressassem com suas próprias palavras a importância da questão de custos como ferramenta de aprimoramento da transparência para as atividades finalísticas do CRO-RJ ao fazer a seguinte pergunta: “com o aprimoramento da apuração dos gastos, acompanhados de informações geradas pela utilização de um sistema de custos, a transparência das atividades finalísticas do CRO-RJ para a sociedade seria melhorada ou não faria diferença?”

Apesar do link Formulários do Google informar que houve 30 respostas, quanto a essa única e última pergunta, só foram apresentadas 23 conclusões espontâneas. Explicações como “melhorada”, “melhorar” e expressões similares concordando com a pergunta feita na pesquisa foram usadas por 15 respondentes. Já os céticos quanto à questão, o número de saídas totalizou 4, afirmando que “não faria diferença”, “provavelmente” ou “indiferente”. O percentual dos descrentes da pergunta corresponde a 17% dos entrevistados, ou seja, não acreditam na ferramenta de gestão de custos.

Destaca-se que houve 3 respostas mais elaboradas que, apesar de serem poucas, revelaram a importância e o conhecimento dos respondentes com relação ao tema. A primeira resposta mais completa continha a seguinte afirmativa: “Acredito que o aprimoramento da apuração dos gastos, acompanhado de informações geradas por um sistema de custos, definitivamente faria diferença na melhoria das atividades finalísticas do CRO-RJ para a sociedade. Isso permitiria uma gestão mais eficaz dos recursos, prestação de contas mais detalhada e uma compreensão mais clara de como os recursos são utilizados em benefício da sociedade”. O respondente demonstrou também preocupação de com a transparência da aplicação dos recursos públicos para com a sociedade. Na segunda resposta mais detalhada, foi abordado a questão do cuidado dos recursos públicos utilizados ao afirmar que “quanto mais transparência, melhor. A sociedade precisa estar ciente de que o dinheiro dela está sendo bem utilizado”.

Quanto a terceira afirmativa, o autor exaltou a qualidade dos gastos públicos com os recursos utilizados ao afirmar que “sim, a transparência das atividades finalísticas do CRO-RJ para a sociedade seria melhorada com o aprimoramento da apuração dos gastos, acompanhados de informações geradas pela utilização de um sistema de custos, pois gera

informações para subsidiar decisões governamentais de alocação de recursos e gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público”.

4.3 Conclusão da Pesquisa

A pesquisa proposta teve o objetivo de identificar possíveis barreiras na implantação de um sistema de custos. Por isso, os respondentes foram gestores, delegados, fiscais, diretores, Presidência e membros de comissões, exclusivamente atuantes no CRO-RJ. Ratifico que o link para participação foi enviado somente a esse público seletivo.

Pelos resultados obtidos na enquete, percebeu-se que o público não vê obstáculos à implantação dessa ferramenta de gestão. A pesquisa revelou que parte do grupo precisa de conhecimentos técnicos sobre o tema de custos, o que se resolve com treinamento e capacitação. Além desses elementos, uma conscientização por parte da Presidência aos gestores, seria bastante satisfatório para o sucesso da implantação uma vez que existem gestores que se declararam indiferentes quanto a aplicabilidade de um sistema de custos no CRO-RJ.

5 ESTUDO DE CASO – MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS

Perez Junior (2001) propõem que a implantação de um sistema de custos deve seguir uma sequência de atividades necessárias para esse fim. Antes de tudo, deve haver, em qualquer organização, seja pública ou privada, o apoio total da alta diretoria. Paralelamente a isso, deve haver uma conscientização de toda a equipe e treinamento das pessoas chaves para o sucesso da implantação dessa ferramenta.

5.1 Implementação Gradual

A implantação do sistema de custos requer treinamento adequado a todo o pessoal envolvido, assim como qualquer sistema de custos exigirá ajustes que só serão identificados na prática. Assim, em sua implementação deve primeiramente selecionar uma atividade finalística específica como modelo para servir de exemplo a todas as outras. Uma vez aprovada, o sistema de custos será estendido para as outras atividades. Em segundo lugar, partir dos processos simples aos complexos pois quanto mais simples for o sistema, mais fácil será a sua implementação. Assim, deve ser estabelecida uma hierarquia de importância na qual apenas os custos diretos devam ser apurados com alta precisão. Na medida que as pessoas forem se envolvendo e aprimorando os processos, outros elementos de custos serão somados ao sistema de apuração. O processo de implantação de um sistema de custos, requer pessoal especializado, treinamento para as pessoas envolvidas e conscientização das demais partes de todo o ente público.

5.2 Roteiro de Implementação

Para implementação de um sistema de custos em entes públicos, cujas características são bem diferentes da iniciativa privada, vários procedimentos devem ser tomados para o sucesso da ação. Assim, os seguintes passos precisam ser adotados:

- Aplicação plena da ferramenta de centros de custos que é subutilizada pois as informações e indicações de quais centros de responsabilidades deve a contabilidade utilizar, ainda é precária e muitas vezes ausentes nos processos de pagamentos. O sistema de contabilidade usado no CRO-RJ, não aceita efetuar o estágio da despesa chamado pagamento sem a utilização dos centros de custos. Quando não há indicação, a contabilidade geralmente descarrega no centro de custos de serviços gerais;
- Conhecimento dos objetos do CRO-RJ bem como toda a estrutura de governança aplicada na autarquia. É importante saber os objetivos de um conselho profissional e quais suas principais funções e ações;
- Conhecimentos básicos de custos a todos os principais agentes da autarquia e alto grau de domínio dos temas para as pessoas chaves no processo de aplicação e adoção de sistema de custeio. Assim, o pessoal que exerce atividades no setor financeiro, precisa ter domínio do tema de custos;
- Necessidade de definição dos custos diretos e indiretos de cada atividade, setor, delegacia, ação ou evento realizado pelo CRO-RJ bem como entender o que é custo e o que é despesa;
- Necessidade de adoção dos levantamentos dos custos referentes cada setor para elaboração do orçamento programa do exercício seguinte sendo discutido em um planejamento estratégico, até então inexistente;
- Entender o significado de ser fiscal de contratos e acompanhar a execução junto ao orçamento da autarquia bem como conhecer exatamente quais centros de custos devam ser alocados a cada produto ou serviço;
- Definir critérios de rateios para contratos que atendam a vários setores e os informar à contabilidade;
- Apuração mais detalhada do almoxarifado. É necessário haver um controle maior dos itens adquiridos bem como a alocação nos centros de custos de cada setor requisitante de material. Atualmente a movimentação de entrada no estoque é informatizada, porém as requisições se mantêm, ainda, na forma de formulário quando o sistema proporciona a automação das saídas. Ademais, deve haver um inventário periódico;
- É necessário haver uma gestão participativa de todos os coordenadores, fiscais e delegados quanto aos custos aplicados em seus ambientes de trabalho. Cada gestor precisa ter conhecimento dos gastos empregados acompanhando cada variação que venha a ocorrer; e
- É preciso haver relatórios gerenciais periódicos para a Presidência a fim de acompanhamentos dos gastos.

5.3 Custeio por Absorção no CRO-RJ

Segundo Perez Junior (2001) o método de custeio por absorção foi desenvolvido na Alemanha na década de 20. Seu pilar é a apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos como a matéria prima, a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação, esses últimos, custos do ambiente de produção. No caso de um conselho de fiscalização, os bens ou serviços produzidos, são suas atividades finalísticas. Ainda no custeio por absorção,

os produtos não concluídos e os não vendidos fazem parte do estoque de uma entidade. No caso de serviços, onde enquadra-se o CRO-RJ, como não há produtos físicos tampouco um ambiente de produção, todos os custos são apropriados em cada período contábil, inexistindo, portanto, o investimento de apropriação dos custos por ocasião da venda.

O método de custeio por absorção possui 3 passos básicos para um conselho de classe. São eles:

- a) Separação de custos e despesas;
- b) Apropriação dos custos diretos às atividades finalísticas; e
- c) Apropriação dos gastos indiretos.

5.3.1 Separação de Custos e Despesas

A separação entre custos e despesas no CRO-RJ depende exclusivamente da total aplicabilidade da ferramenta dos centros de custos que hoje se encontra subutilizada. Deve ser considerado custos diretos, portanto, todos os gastos com a execução das atividades de finalísticas do CRO-RJ baseados na indicação dos centros de custos. Atualmente o que se considerado como custos diretos com atividades finalísticas é a folha de pagamento e encargos, plano de saúde, benefícios, gastos com suprimentos de fundos e diárias de fiscais. Quanto aos custos indiretos, inexistem rateios a fim de distribuir gastos gerais com essas atividades.

5.3.2 Apropriação dos Custos Diretos e Indiretos às Atividades Finalísticas

No exercício de 2022, o CRO-RJ apresentou em seu relatório de gestão, o valor dos gastos com fiscalização considerando apenas os gastos diretamente ligados à atividade de fiscalizar.

Assim, o Quadro 3 retrata os gastos diretos de cada atividade que são de fácil apropriação. Quanto aos indiretos, aqueles que precisam de rateios, para se tornar uma realidade, é necessário um método de rateio bem como ações de uso das ferramentas já existentes.

Quadro 3 – Gastos Classificados como Custos Diretos

ATIVIDADES	FISCALIZAÇÃO	JULGAMENTO	REGISTRO	EDUCAÇÃO CONTINUADA
GASTOS				
FOLHA DE PAGAMENTO	SIM	SIM	SIM	SIM
ENCARGOS DA FOLHA	SIM	SIM	SIM	SIM
PLANO DE SAÚDE	SIM	SIM	SIM	SIM
AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO	SIM	SIM	SIM	SIM
DIÁRIAS	SIM	NÃO	NÃO	SIM
SUPRIMENTOS DE FUNDOS	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
COMBUSTÍVEL	SIM	NÃO	NÃO	SIM
AUXÍLIO DE REPRESENTAÇÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
ARTIGOS DE EXPEDIENTE	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: O autor, 2023.

5.4 Conclusão

Assim, baseado nas premissas do método de custeio por absorção, é perfeitamente possível a implantação dessa ferramenta de gestão no CRO-RJ seguindo os passos listados acima. Pela pesquisa aplicada, não se verificou dificuldades para essa ação uma vez que há uma conscientização por boa parte dos respondentes. Para a implantação desse mecanismo, destaca-se mais uma vez, que a chave para o sucesso está na aplicação eficaz dos centros de responsabilidade.

O início dessa ação precisa ser gradual e deve ter uma atividade como modelo e aplicar nela todos os procedimentos necessários ajustando, se necessário, pontos que precisam de correção. Após o aperfeiçoamento do modelo, deve-se multiplicar para as outras atividades.

Paralelamente a isso, é necessária uma ação que envolva os gestores para a responsabilidade de gestão de seus ambientes laborais com acompanhamento dos custos através de relatórios periódicos elaborados pela contabilidade.

Por fim, depois de todos os passos seguidos, se tem um modelo de sistema de custos capaz de gerar informações de gastos com atividades finalísticas bem como de outras atividades e ações dentro do CRO-RJ

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim, foi possível aplicar o modelo de custeio por absorção para controle e maximização das ações dos gastos no CRO-RJ? Existiram empecilhos humanos capazes de inviabilizar uma iniciativa de aplicabilidade de uma ferramenta de gestão? Embora existam necessidades de implantações de procedimentos a fim de facilitar o uso do sistema de custeio por absorção, é possível o uso desse sistema de custeio. Foi, portanto, viável o uso da proposta desse estudo embora haja a necessidade de aplicabilidade de mecanismos descritos que facilitariam quaisquer melhorias na autarquia.

Outrossim, através da pesquisa feita com gestores do CRO-RJ, cujo objetivo foi identificar empecilhos e, caso havendo, como os superar, verificou-se que não há objeção por parte dos profissionais respondentes quanto a aplicabilidade de um sistema de custos.

Essa pesquisa teve como objetivo, além dos já mencionados, cooperar com a melhoria da gestão do CRO-RJ oferecendo subsídios para que a autarquia possa, através de um modelo proposto nessa investigação de aplicabilidade do custeio por absorção, melhorar a performance dos recursos aplicados na entidade. Destaca-se que o CRO-RJ está em um caminho de melhorias administrativas e financeiras capazes de colocá-lo como referência e modelo para outras autarquias que procuram melhorias em suas governanças.

Como a implantação de um procedimento novo em qualquer organização depende do fator humano, foi proposta e aplicada uma pesquisa a respondentes selecionados. Os respondentes escolhidos são todos profissionais responsáveis por mudança de cultura capaz de implementar qualquer ação que venha a ser estabelecida. Toda mudança organizacional precisa ter aprovação da alta diretoria. Sem isso, qualquer ação de mudança dificilmente terá êxito. Baseado nisso, antes de propor que um modelo de método de custeio fosse implantando, foi aplicado os questionamentos e verificou-se não haver empecilhos.

No referencial teórico, essa investigação foi buscar o que diversos autores descobriram ao divulgarem em seus trabalhos, escusas capazes de travar um modelo de sistema de custeio a ser usado e de forma plena ou ser utilizado precariamente. Foram usados estudos de autores que elencaram os diversos estorvos à implantação de um sistema de custos identificados em diversos tipos de entidades. A conclusão desses pesquisadores é que existem diversos fatores levantados como “impeditivos” para a utilização plena de um modelo qualquer de sistema de custos, uma vez que não há imperativo legal para aplicação de um específico. As diversas conclusões encontradas foram que, além de outras, existe

reconhecimento por parte de funcionários, mas pouco pelos gestores. Ao mesmo tempo que o fator financeiro é um impeditivo, em universidades públicas pesquisadas não existe. Concluíram também que a maioria dos respondentes sabem da necessidade dessa ferramenta. Foi identificado que há uma crescente cultura sobre a questão da importância de controle de custos na área pública o que não se reflete na iniciativa privada onde já está bem solidificada.

Foi identificado a contabilidade como peça-chave no processo de cultura e utilização de um sistema de custos. Sem ela atuante e consciente dessa necessidade, qualquer ação voltada com essa finalidade, não teria sucesso. O contador, portanto, é peça fundamental e deve estar sempre capacitado para estar à frente desse processo. Acompanhar e gerenciar os custos a fim de sempre ter informações precisas para tomada de decisão, depende de profissionais com habilidades. Destacou-se, também, a figura do profissional de contabilidade como gestor principal nesse processo na mensuração, orientação e administração bem como o responsável por sua implantação.

A abordagem feita no referencial teórico sobre a questão de custos procurou demonstrar quão importante e benéfico para a gestão de qualquer organização, o controle e a geração de informações advindas de um sistema de custos para tomada de decisão. Foram encontradas e citadas pesquisas abordando a necessidade de uso dessa ferramenta. A gestão de custos é ampla e muito maior que o corte de gastos. Trata-se de melhoria nos serviços públicos com menos recursos possíveis ou simplesmente a melhoria dos serviços públicos com o mesmo valor de custos.

Iniciando o estudo de caso, a pesquisas demonstra as bases legais de criação do CRO-RJ como autarquia federal criada para, além de outras finalidades, fiscalizar profissionais e empresas da área de odontologia, além de 15 outras atribuições pertinentes ao CRO-RJ. Houve destaque da governança do CRO-RJ e como atua através de seus órgãos deliberativos, técnicos e auxiliares. Em 2022 o CRO-RJ era gerido, além dos órgãos mencionados e da Presidência, por gestores setoriais divididos em Jurídico, Departamento de Serviços e Relacionamento com Sociedade. Nesse mesmo ano, os recursos utilizados pelo CRO-RJ foram pouco mais de 24 milhões de reais enquanto que os valores gastos não chegaram a 22 milhões de reais. Ainda nessa primeira fase do estudo de caso, cujo objetivo era a apuração dos custos com as atividades finalísticas, a pesquisa demonstrou a forma de rateio aplicada aos gastos indiretos bem como a aplicação dos mesmos às atividades principais. Todos os cálculos, rateios e apurações foram apresentados em forma de tabelas.

Antes da criação de um modelo de apuração de gastos com atividades finalísticas, inexistente no CRO-RJ, foi aplicada uma pesquisa com respondentes devidamente

selecionados: esses considerados pessoas chaves no sucesso do objetivo desse trabalho. Pelos resultados alcançados advindas das respostas dos respondentes, chegou-se à conclusão não haver resistências da parte deles para o que seria proposto. Verificou-se ainda, que reconhecem a necessidade de utilização dessa ferramenta. Por outro lado, com a implantação, que precisa ser gradual, constatou-se que há necessidade de treinamento técnico para toda a equipe.

Quanto a última etapa do estudo de caso, em que foram dados os caminhos para a implantação do sistema de custos, além do treinamento da equipe, há a necessidade de que essa implantação seja gradual e que seja escolhido uma atividade para atuar como protótipo a fim de ser aplicado nela todas as possibilidades possíveis. Feito isso, depois do modelo já pronto e através de um roteiro, deve-se então ser replicado aos demais elementos. Através dos resultados alcançados, chegou-se à conclusão também que o método de custeio por absorção é perfeitamente possível de ser usado no CRO-RJ. Por fim, sem a conscientização geral da aplicabilidade plena da ferramenta de centros de responsabilidade, também chamada de centros de custos, é impossível a entrada de qualquer modelo de apuração de custos, dentre eles o método por absorção, sugerido nessa pesquisa.

Esse estudo cooperou para que despertasse na consciência nos profissionais do CRO-RJ a necessidade do uso de um sistema de custeio. Além disso, testou o modelo de custeio por absorção nos gastos de 2022, deixando-o como modelo para continuar com seu uso em exercícios futuros. Por outro lado, descreveu os passos necessários para implantação dessa ferramenta. Portanto, esse trabalho investigou como era a visão dos gestores com a questão dos custos concluindo serem favoráveis a uma mudança, testou o sistema de custeio por absorção descobrindo ser perfeitamente aplicável nos gastos do CRO-RJ e contribuiu com passos que precisam ser tomados para que um sistema de custos seja implantado mais facilmente.

Vale ratificar, que melhorias internas precisam ser tomadas no sentido de criar rotinas que facilitarão uma apuração mais detalhada dos custos. Paralelamente, seria viável que o CRO-RJ prosseguisse com a proposta desse estudo e que efeitos dele fossem observados através de seu portal de transparência ou através de uma outra pesquisa futura.

REFERÊNCIAS

- ALEMÃO, M.M.; CARAM, C.S.; MILAGRES, L.M.R.; BITENCOURT, K.C.B.; BARBOSA, D.M.; Implantação da gestão de custos na área da saúde: análise documental das publicações do Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS, 28, 2021. *Anais...* [S.l.]: ABC, 2021.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. *Revista do serviço público*, [S. l.], v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>. Acesso em: 5 jun. 2023.
- ALVES, M. C.; MARTINS, C. M. F.; MARTINS, P. L. Custos no setor público: Reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. Custos no Setor Público: reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2017, João Pessoa. *Anais...* João Pessoa: Sociedade Brasileira de Administração Pública - Sbap, 2017. v.1, p. 1 - 1251. Disponível em: <<http://www.ufpb.br/ebap/contents/documentos/anais-do-iv-encontro-brasileiro-de-administracao-publica.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2023.
- ARAÚJO, C.A.; CARNEIRO, A.F.; SANTANA, A.F.B.; Sistemas de custos públicos: entendendo e implantando nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*, Rio de Janeiro, v. 20, n.2, p. 89 - p. 89, mai/ago., 2015. ISSN 1984-3291
- ARAUJO, R. P.; SILVA, L. M. Aplicação da Contabilidade de Custos na Administração Pública – Experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, 2010, Belo Horizonte. *Anais* .ABC, 2010. v. 1, p. 1 - 19.
- ARAÚJO, Roberto Pinto de. *Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custo: experiência no governo federal para configuração e implantação do sistema de informações de custos - SIC*. 2011. 126 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.
- ARRUDA, Daniel Gomes; ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. *Contabilidade pública*. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.
- AUGUSTINHO, Sonia M.; LIMA, Isaura A. D. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. *Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, Curitiba, dez. 2012. p. 76-88.
- BITENCOURT, K.C.B.; ALEMÃO, M.M. Estudo dos desafios e limitações na implantação da gestão de custos em organizações hospitalares. *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*. Belo Horizonte, abr/jun 2021.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R.L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, FURB, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, jul/set., 2011. ISSN 1809-3337.
BRAGA, M.; NETO, M. G. M. Gestão dos riscos no setor público- Ampliando oshorizontes. *Revista Ideias em Gestão*, p. 1619, 2012.

BOTELHO, Brenno C.; LIMA, Diana V. D. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, João Pessoa, dez. 2015.68-83.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 09 jul.2023.

BRASIL. Lei nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 05 de maio de 2000.

CARNEIRO, A. de F. *et al.* Custos na administração pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 9, p. 03-22, 2012.

CARNEIRO, A.F.; MITTMANN, R.A.A.C.; SOUZA, J.A.; RODRIGUES, S. Sistema de custos municipal: desafios, obstáculos e percepção no caso do município de Vilhena, Rondônia. *Revista Ambiente Contábil*, Natal-RN. v. 5. n. 2, p. 53 – 67, jul./dez. 2013.

CASTRO, D. P. de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CATELAN, D. W. *et al.* Custos, desempenho e estrutura educacional do ensino fundamental: uma análise no município de Rolândia/PR. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia. *Anais...* Uberlândia, 2013.

CHAN, James L. As NICSPs e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, jan-abr. 2010. 1-17.

CHRISTIAENS, Johan et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, [s.l.], v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

CORRÊA, U.;DOMINIK, E.C.;REIS, R.P.;Gestão de custos na autarquia pública: um estudo de caso na coordenadoria regional de bambui do instituto mineiro de agropecuária. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 15, n. 29, p. 62-77, 2015.

COLLADO, A. A. C.; COLLADO, A. L. C. Relações entre o grau de sofisticação do sistema de custos e as práticas de gestão de custos em empresas agroindustriais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v.14, n. 1, 16-25, abr. 2010.

COLUSSI, G.P.; SOUZA, A.R.L. Desafios para implantar um sistema de custos no tribunal regional do trabalho no rio grande do sul. *Revista Gestão e Desenvolvimento*. Novo Hamburgo, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CRUZ, F. D.; PLATT NETO, O. A. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DEGENHART, L. *et al.* Análise do entendimento e grau quanto a aplicação de sistemas de custos, pelas prefeituras da região de abrangência da 31ª SDR - SC. In.: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5. *Anais...* UFSC. Florianópolis/SC, 2014.

FONTES, J. I. O., OLIVEIRA, T.; GURGEL, A. M.; Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: proposta de melhoria e aplicabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 10, n. 2, p. 39-59, mai./ago. 2020

FRANCO, L. M. G. *et al.* Sistemas de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do Estado do Paraná (Brasil). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 167-183, 2013.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GRANZOTTO, A; De Gregori, R; Halberstadt, I.A; Zanatta, J.M. Gestão de custos: uma ferramenta eficiente nas tomadas de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Recifaqui*, Quirinópolis (GO), v. 2, n. 10, 2020.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: contabilidade e controle*. Tradução da 3. ed. norte-americana por Robert Brian Taylor. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HAGIHARA, M.V.S. *Contabilidade de custos aplicada ao setor público: câmara legislativa do distrito federal*. Brasília: Universidade de Brasília, 2016.

HORNGREN, C. T.; DATAR, G. F.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LACERDA, D. P. Uma discussão sobre o mundo dos custos e o mundo dos ganhos sob o ponto de vista da teoria das restrições. *Revista Eletrônica Sistemas & Gestão*, Niterói, v. 4, n. 1, p. 36-54, abr. 2009.

LEONE, George S. Guerrab. *Curso de Contabilidade de Custos*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. *Produção*, Maringá, v. 23, p. 595-608, 2013.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, p. 791-820, 2010.

MARIA, C.J.; OLIVEIRA, J.A.L.; Custos no setor público: aplicação da contabilidade de custos nos serviços públicos de saúde municipais. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 22, 2015, Foz do Iguaçu, PR. *Anais...* [SI]: ABC, 2015.

MARION, José Carlos. *Contabilidade e Controladoria em Agribusiness*. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 11.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. *Gestão de custos aplicada ao setor público*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDEIROS, E. E. C.; *Contabilidade de custos como instrumento de gestão: um estudo no município de Buritis - MG*. 2019. 49 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública Municipal) - Universidade de Brasília, Buritis, MG, 2019.

MEDEIROS, A. L.; DUARTE, M. M. S. I. T. Modelo de apuração de custos em universidades federais. *Revista Observatório*, [s.l.], v. 4, n. 5, p. 813-848, 1 ago. 2018. Universidade Federal do Tocantins.

MESSIAS, D.; FERREIRA, J.C.; SOUTES, D.O.; Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Servidor Público*, Brasília, 2018.

MONTEIRO, R. P. Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *RASI*, Volta Redonda, v.4, n.1, pp.71-89, jan/jun. 2018.

MONTEIRO, R.R.; PINHO, J.C.C.; Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *ABCustos*, São Leopoldo, v. 12, n. 1, p. 106-136, jan./abr. 2017 ISSN 1980-4814

MORAES, Daiane R. *et al.* A nova contabilidade pública: instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas. *Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, Santo Ângelo, p.20-31, jan/jun. 2018.

MESSIAS, D; FERREIRA, J, C; SOUTES, D, O. *Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais*. Brasília: 2018

NASCIMENTO, A. R. do. Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. *In: SIMPEP - SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 12, 2006. Bauru. *Anais...* São Paulo: Unesp, 2006.

- NASCIMENTO, J. O.; SILVA, L. C.; ZITTEI, M. V. M.; ARNOSTI, J. C. M.; LUGOBONI, L. F. Implantação de Sistema de Custos nos Conselhos de Fiscalização Profissional. *In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 22, 2015, Foz do Iguaçu. *Anais...* [S. l.]: ABC, 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3967>. Acesso em: 10 abr. 2024.
- NOTTAR, Daiane Inacio da Silva. *Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras*. 2022. 126 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel – PR, 2022.
- PADRONES, K.G.D.S.A., SANTOS, W.J.L., & COLARES, A. C. V. Implantação do Sistema de Informação de Custos no Setor Público: a Experiência do Governo Federal Brasileiro. *Science of Human Action*, v.2, n.1, p. 68-98, 2017.
- PARCIANELO, E.; GONÇALVES, H.S.; SOARES, C.S.; A contabilidade de custos no setor público: a realidade das prefeituras da região central do RS. *In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE*, 2015, Florianópolis. *Anais...* [Florianópolis]: Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.
- PATRICIO, W.J.,. *Gestão de custos em uma autarquia federal: estudo de caso sobre o conselho federal de enfermagem – 2016 -2021*. 2022. Dissertação (Mestrado em Economia), Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2022.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. *Revista da Fae*, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, dez. 1999.
- RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por absorção: um estudo de caso. *PensarContábil*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 43, p. 5-14, jan/mar. 2009.
- REOLON, Jaques F. *Conselhos de Fiscalização*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul/ago. 2010.
- SALDANHA, B.S; Brambilla, F.R. Impactos da gestão de custos nos resultados de uma empresa prestadora de serviço. *Revista UNILUS Ensino e Pesquisa*, Santos, v. 17, n.46, jan/mar. 2020.
- SANTOS, Marinéia Almeida. *Contabilidade de custos - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância*, 2018.103 p.: i
- SANTOS, Clydemberg B.; ALMEIDA, Karla K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, Campina Grande, abr. 2012. 21-38.

SCHUH, Patrícia Luiza, VIEIRA, Eusélia Paveglio. *A relevância da gestão de custos públicos de um pronto atendimento municipal (pa) diante da certificação da auditoria operacional*. Dissertação (Pós-graduação *lato sensu* em auditoria e contabilidade digital) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, IJUÍ (RS), 2017.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, L. C.; ROSA, F. S. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. *In.: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 22, 2015, Foz do Iguaçu. *Anais...* [S. l.]: ABC, 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3948>. Acesso em: 10 abr. 2024.

SILVA, E.A.; ABREU, C.A.; Sistemas de Custeio em Instituições hospitalares: estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-mg. *Contab. Vista & Rev.*, [S.l.]v. 17, n. 4, p. 35-53, out./ dez. 2006 35

SILVA, M. C.; SOUZA, F. J. V.; ARAÚJO, A. O. Análise da eficiência dos gastos públicos com educação nas capitais brasileiras. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 13, n. 24, p. 7-21, maio/ago. 2013.

SLOMSKI, V. *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, p. 933-937, 2010.

SOUZA, M. A. D.; ORTIZ, A. C. D. S.; ALMEIDA, L. B. D. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios mato-grossenses da região sudoeste. *In.: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 37, Rio de Janeiro, 2013. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2013

SUZART, Janilson ; ROCHA, Diones G.; ZUCCOLOTTO, Robson. *O novo padrão de contabilidade aplicado ao setor público: estrutura conceitual*. 1.. ed. Curitiba: Appris Editora, 2019.

VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in the Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, Holanda, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. *Custos no serviço público*. Universidade de Brasília, 2003.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: Planejamento e Método* 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.