

# **A Modelagem do Processo de Custos: Uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da Apuração de Custos no Setor Público**

**Leoni Menta Zamin** (Fadergs) - leonimenta17@hotmail.com

**César Volnei Mauss** (ULBRA) - cesarvolnei@yahoo.com.br

**Claudecir Bleil** (FAE - RS) - direcao@mbmgestao.com.br

**Juciléia Giacomini** (UNISINOS) - juci\_giacomini@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*A gestão de custos no setor público vem sendo incentivada por meio de Leis (4.320/64), e normas (NBCT 16.11), entretanto, não se tem propostas de implementação de um sistema de custos. Neste sentido, o objetivo principal do estudo é apresentar uma modelagem estruturada de processo de custeio, um esquema do ordenamento necessário para implantar custos no setor público. Como método de criação do modelo embasou-se na pesquisa grupo focal e em processos existentes no setor privado, adaptando-se estes conceitos ao setor público. O processo de implantação mostra detalhadamente as necessidades e fluxos para poder atender aos requisitos de entrada e de saídas do processo. Os resultados apurados foram à construção de um modelo conceitual de processo de custos divididos em etapas cujas fases são 1) preparação dos dados, 2) a coleta, e 3) análise dos dados, que pode servir de roteiro para o Município que deseja implementar a apuração de custos.*

**Palavras-chave:** *Processo; Implantação; Custos: Setor Público*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **A Modelagem do Processo de Custos: Uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da Apuração de Custos no Setor Público**

### **Resumo**

A gestão de custos no setor público vem sendo incentivada por meio de Leis (4.320/64), e normas (NBCT 16.11), entretanto, não se tem propostas de implementação de um sistema de custos. Neste sentido, o objetivo principal do estudo é apresentar uma modelagem estruturada de processo de custeio, um esquema do ordenamento necessário para implantar custos no setor público. Como método de criação do modelo embasou-se na pesquisa grupo focal e em processos existentes no setor privado, adaptando-se estes conceitos ao setor público. O processo de implantação mostra detalhadamente as necessidades e fluxos para poder atender aos requisitos de entrada e de saídas do processo. Os resultados apurados foram à construção de um modelo conceitual de processo de custos divididos em etapas cujas fases são 1) preparação dos dados, 2) a coleta, e 3) análise dos dados, que pode servir de roteiro para o Município que deseja implementar a apuração de custos.

Palavras Chave: Processo; Implantação; Custos; Setor Público.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

O futuro pertencerá às organizações que conseguirem explorar o potencial da centralização das prioridades, as ações e os recursos nos seus processos (GONÇALVES, 200). Assim, o conceito de processos desperta interesse ao setor público como uma necessidade de autoconhecimento e conhecimento das variáveis que envolvem as atividades e os registros.

Na busca pelo autoconhecimento e pela normatização, o Brasil se inseriu no processo de mudanças, convergindo para as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. As Normas Internacionais – IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) preconizam procedimentos normatizados para a contabilização e evidenciação dos atos e fatos que modificam o patrimônio de uma entidade e foram traduzidas segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A convergência governamental às normas internacionais é fato no país. O próximo passo para o setor público é normatizar todos os processos dentro das instituições. A normatização necessária de implementação, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCT, desperta a busca por uma série de requisitos cabíveis ao setor de contabilidade, porém, nada será possível sem o conhecimento de um todo. Ou seja, toda a equipe deverá estar alinhada na busca de um objetivo maior.

Existem, também, outros desafios dentro desta busca pela transparência, além da normatização dos processos, o principal deles é a implantação de custos no setor público. Este, talvez seja o maior gargalo em termos de mudança cultural no setor público. Quando se evidencia o custo de um produto ou atividade, apura-se e avalia-se a atividade e ou o produto (ALONSO, 1999).

No contexto de mudanças, a exigência é pela normatização das atividades. A contadoria, não somente por força de Lei, como também, por interagir com outros setores e

pelo conhecimento de custos, sente-se pressionada a ser esse agente no processo, porém, devido a gama de atividades a ela atribuída, sente-se um pouco órfã no sentido de apoio para a alavancagem inicial.

Importante frisar que, a cultura organizacional pública é forte o bastante para desfocar a leitura dos processos e subjugar a mudança. A ameaça não está na cultura, mas na falta de leitura de contexto. No setor público, é latente a capacidade de neutralização de processos não legitimados.

O setor contábil, por interagir e conhecer o assunto, pode perfeitamente auxiliar a gestão organizacional do processo de implantação de custos com a finalidade de que o todo atinja a convergência necessária para gerar valor econômico e organizacional às atividades.

A gestão de procedimentos baseada em conceitos de processos: uma ferramenta de normatização da atividade de custos aplicada ao setor Público Municipal é a temática desta pesquisa.

Ao identificar a situação problemática retoma-se a visão de que o setor público precisa da sinergia de uma equipe para se desenvolver. A equipe, por sua vez, precisa de uma referência, um processo que conduza as atividades e o rumo dos acontecimentos cotidianos. As normatizações são os roteiros de atividades que a equipe e seus líderes se baseiam para a padronização e para o enfrentamento do cotidiano.

Sendo assim, qual é a melhor estrutura do processo de trabalho para a implantação de custos dentro do setor público municipal? Para responder a esta situação problemática e como objetivo geral deste trabalho busca-se desenvolver uma modelagem do processo que possa auxiliar o setor público municipal na implantação de um sistema de custeio. Especificamente, buscar técnicas de modelagens de processos, a buscar a definição do organograma padrão da instituição, entender a visão sistêmica do processo através de macro fluxos e as formas de gerenciamento eletrônico do processo estabelecido irão ajudar no delineamento da pesquisa.

A modelagem de processos, dentro de uma organização, traz para as pessoas envolvidas um ambiente sistemático, organizado em padrões de atividades, de modo que o envolvimento seja em conjunto e que possa ajudar no ordenamento dos novos desafios lançados com a emissão da Norma de Custos. Todo trabalho importante realizado nas instituições, seja esta pública ou privada, fazem parte de um processo, ou seja, não existe um produto ou um serviço oferecido por ente público sem um processo operacional (GONÇALVES, 2000).

Outro benefício da modelagem de processos é o conhecimento do organograma da instituição. Segundo Paim (2009), uma das principais motivações para a gestão de processos tem sido a capacidade para contribuir com a superação das limitações do modelo funcional da organização do trabalho. A partir do fluxo de trabalho, do fluxo de materiais e outros fluxos envolvidos, consegue-se identificar responsabilidades, pontos iniciais e finais, reduzir os pontos restritivos e conseqüentemente reduzir os gargalos da instituição.

Além de todos os benefícios relativos à organização das atividades, com um fluxo de processos implementados, têm-se outros dois grandes benefícios: a capacidade de avaliação e realimentação do processo como um todo.

O processo de custos, embora exigido por determinação legal, ainda não está estruturado no setor público, percebe-se diferentes métodos de aplicação em estudos já realizados (SILVA FILHO; VENTURA; ECHTERNACT, 2011; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013; ROSA FILHO; PEIXE, 2015; DA SILVA; DA ROSA, 2015). A relevância desta pesquisa está justamente em tentar agrupar um conjunto de operações que possam, depois de sistematizadas, representar ferramentas de conhecimento, um processo para a implantação, que possa servir de roteiro sobre como as entidades podem se preparar para aplicar custos no setor público.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Conceitos de processos

O estudo e aprimoramento da ótica de processos iniciaram-se no pós Revolução Industrial que inicialmente, foram desenvolvidos processos para operações de transformação de recursos (SLACK *et al* 1996). Estes, citam ainda que, com o passar dos tempos e com a evolução dos processos, os mesmos foram sendo desenvolvidos para o processamento de materiais, de informações e de consumidores. Em tempos contemporâneos, são as tecnologias que podem ser aplicadas nos processos o objeto de estudo, ou seja, o delineamento de como a inovação tecnológica pode interagir com todas as áreas do conhecimento produtivo ou de serviços de uma empresa e melhorar os processos de uma empresa.

Paim, *et al* (2009) ressaltam que dentro deste contexto evolutivo apresentam-se outros conceitos que interagem diretamente com a sistemática de processos, como é o caso da engenharia de processos. Esta pode interagir com diversas áreas de pensamentos como, por exemplo, a teoria das restrições (GOLDRATT; COX, 1994) a qual revela os fatores que restringem e influenciam no andamento dos processos. Em síntese, ressalta-se que os processos coadunados com outras ferramentas podem ser utilizados em diversos casos de aplicação, ou seja, o processo é o pensamento para a resolução de problemas específicos em uma organização.

Na concepção gerencial processo é entendido como uma série de atividades organizadas nas quais busca-se produzir um bem ou prestar um serviço (HORONEC, 1994). As atividades formam um processo, desde que se apresentem com uma relação lógica e finalidade específica, capazes de atender determinadas necessidades (OLIVEIRA, 2013). Tem-se como exemplo, os processos produtivos, os quais referem-se a transformação de recursos, esses por sua vez, são identificados com mais frequência.

Já os processos relacionados a gestão, na maioria dos casos, não são explícitos, necessitando de uma análise mais profunda de como tais atividades (de gestão) vem sendo coordenadas. Nesse sentido, tem-se diversos pesquisadores que contribuíram para criação de modelos gerenciais (KAPLAN; NORTON, 1992; HRONEC, 1994) para controlar e aliar o desempenho dos processos empresariais por meio de medidas de desempenho. Nessa concepção de processo que se desenvolve esse estudo, relacionado a necessidade de processos bem definidos para mensuração e gestão de custos no setor público. Para isso é necessário a modelagem de um processo de implantação de custos.

#### 2.1.1 A Modelagem de Processos

A modelagem de processos é o formato, a sequência. O formato a ser criado, utilizado, avaliado e retroalimentado. A criação do modelo é uma etapa inerente à busca pela melhoria de processos informais. (PAIM *et al* 2009).

Romano *et al* (2001) citam uma estrutura de modelagem que pode ser adaptada a todas as situações organizacionais, quer sejam elas públicas ou privadas:

1. Título e descrição do processo.
2. Cargos ou áreas responsáveis pela execução do processo.
3. Entradas (informações necessárias á execução desse processo).
4. Quem fornece as entradas (pessoa, área funcional, formato que ela é recebida).
5. Saídas (informações que são geradas no processo, e utilizadas em outras áreas/processos).
6. Quem usa as saídas (pessoa, área funcional, sistema usado, formato disponibilizado).
7. Lista das atividades que compõem esse processo.
8. Principais sistemas (ferramentas computacionais) e documentos (manuais, procedimentos, entre outros) que regem a execução do processo.
9. Novas tecnologias e ferramentas de suporte a serem investigadas.

Em outras palavras e segundo Thiel (2002), para uma melhor organização da modelagem, devemos dividi-la em etapas, partindo da etapa do entender o que o processo faz, analisar todas as variáveis e componentes envolvidos no processo. Posteriormente, devem-se identificar as divisões do processo que podem ser: subprocessos, atividades e tarefa. Como etapa posterior, é imprescindível detalhar todas as entradas, saídas, recursos envolvidos, áreas envolvidas, o que dá suporte ao processo, quem conhece o trabalho, elaborar também uma relação de todas as atividades e tarefas detalhadamente que tem interface e como etapa final, traçar o fluxo das atividades envolvidas no processo.

Thiel (2002) relata ainda que “Um processo completo contém atividades que normalmente cruzam funções e unidades organizacionais.” Esta afirmação se alinha com a visão geral das tarefas para gestão dos processos descritas por Paim *et al* (2009), as quais se apresentam em grupos de atividades e aprendizados. Primeiro, pensar ou projetar o processo; segundo, acompanhar o processo no dia a dia e, terceiro, o aprendizado cotidiano para melhorias.

### **2.1.2 Ferramentas Tecnológicas para Gerência do Processo**

A gestão de um processo, dentro da visão sistêmica de uma entidade, parte do pressuposto da existência de uma gerência do processo, no caso o estudo do processo de implantação de custos. O setor de contabilidade pode, facilmente, ser o agente facilitador e mediador de toda a implantação.

Na fase de conjecturas e correlações importante utilizar técnicas de decisões. Existem matrizes que utilizam a metodologia multicriterial, dentre elas tem-se a matriz MAUT – *MultiAttributeUtilityTechnology* ou Tecnologia de Utilidade Multiatributos. Essa matriz se caracteriza principalmente pela comparação entre dois fatores considerados importantes para o projeto. Mas existem outras técnicas, uma delas é a modelagem por preferências. (THIEL, 2002)

Como ferramentas tecnológicas sugeridas buscou-se identificar o Ms-Project, da Microsoft, por ser uma ferramenta que permite representar os marcos importantes, pontos de avaliação e tomada de decisão, além de apresentar o cronograma identificando as datas e recursos. Outra ferramenta igualmente interessante e que pode auxiliar é o software é o VISIO ou outro software similar, por ser uma ferramenta oficial existente para fazer diagramas e fluxos de atividades e processos (PRADO, 2007).

### **2.2 A contabilidade no setor público**

O setor público brasileiro, assim como em outros países, está em fase de convergência das normas internacionais de contabilidade. Através das IPSAS *International Public Sector Accounting Standards* e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Os órgãos públicos vem, gradativamente, se adequando aos padrões internacionais (COLARES, *et al.* 2014). Essa adequação evidencia a importância dos processos estruturados, nos mostra a busca por uma padronização de procedimentos, sequência uniformizada para as atividades do setor público. Para entender o contexto de mudanças, Feijó (2013), nos fala que a partir do ano de 2008 foi instituído um grupo de trabalho para tratar da convergência as normas internacionais no setor público. O trabalho deste grupo oriundo de várias instituições, tais como o Tesouro Nacional, através da STN – Secretaria do Tesouro Nacional e do CFC – Conselho Federal de Contabilidade traduziram, formataram, discutiram, compararam, enfim convergiram as normas internacionais para as NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Feijó (2013) relata que além da padronização, outros dois fatores devem ser observados: 1) O reconhecimento das variações patrimoniais, na competência correta. 2) O controle, premissa que destaca-se a gestão de custos, com o objetivo que os governos implantem políticas públicas eficazes, eficientes e efetivas.

Estudos do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2014) apontam que a adoção das NBCASPs visa incrementar novos procedimentos ao setor público, tendo como foco o registro da integralidade dos ativos e dos passivos públicos, tempestivamente, apresentando atributos de confiabilidade e comparabilidade. Para isso é necessário a adoção de um plano de contas único, regime de competência integral, implantação de novos procedimentos patrimoniais e relatórios, compatibilização das demonstrações contábeis e implantação do sistema de custos.

Inicialmente, lá em 2008, no pontapé inicial, foram editadas 10 Normas (16.1 a 16.10), originalmente facultativas e obrigatórias a partir de 2010. A 11ª Norma que trata do sistema de informação de custos foi editada posteriormente, e (CRCRS, 2014) destaca que o objetivo desta norma é estabelecer características e formas de evidenciação da informação de custos – NBCT 16.11 – Sistema de Informação de Custos.

### **2.3.1A busca pela implantação do sistema de custos no setor público**

Alonso (1999) menciona a evolução da gestão pública em vários países tendo, no Brasil uma ascensão a partir de 1986 devido a criação do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda que propiciou implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) com a proposta de organizar o orçamento nacional e possibilitar melhor gerenciamento dos recursos. Desde então há possibilidade de obtenção de informações sobre uso dos recursos mediante aplicação de sistema de custos.

Para gerir os gastos públicos é necessário um entendimento dos serviços prestados, ou seja, o que agrega valor (custo) e o que não agrega valor (despesa) embora tais conceitos estejam impregnados no setor privado em razão da necessidade contínua da melhoria dos processos (SLOMSKY, 2007). Nesse sentido, ao propor parcerias ou terceirizações é preciso que a administração pública seja conhecedora do custo dos serviços, o que pressupõe um adequado sistema de custos (ALONSO, 2009).

Deu-se novo impulso nas pesquisas aplicadas com a aprovação da NBCT 16.11, a qual traz obrigatoriedade da implantação de uma sistemática de apuração de custos. Porém, no setor público, justamente, por não existir o conceito de lucro e não até a NBCT, não existir legislação, custos é um tema recente. Slmosky (2007) usa a expressão “a aplicação de custos no setor público está na fase embrionária”. Ressalta-se que Slmosky, na verdade só reitera as exigências oriundas do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal e o que também está previsto na Lei 4320 de 1964, Lei que rege toda a contabilidade pública atualmente.

Mauss (2008) amplia a importância de alguns itens, como é o caso da identificação das atividades e dos centros de resultados auxiliares que produzem custos, bem como a separação dos custos diretos e indiretos nos centros de resultados de execução. Além destes custos é necessário apurar também os custos decorrentes da estrutura mantida. Apontados todas essas premissas necessitam-se identificar os direcionadores de custos. Os direcionadores de custos representam a causa, o porquê da ocorrência de um determinado custo indireto. Dessa forma a determinação dos direcionadores passa a ser imprescindível para a alocação de custos de forma mais precisa.

O (CRCRS, 2014) através da interpretação da NBCT 16.11 sugere que se faz necessário a criação de um sistema de informações de custos da entidade pública e segundo a mesma, esse sistema deve ser estruturado em três partes que são: sistema de acumulação de custos, que corresponde à forma de como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços; sistemas de predeterminação de custos, caracterizado pela utilização do custo-

padrão e do custo meta, ambos objetivam predeterminar o custo ainda na fase de planejamento e os métodos de custeio; e, os métodos de custeio, que se representam o método de apropriação dos custos.

Machado (2002) reforça esta estrutura conceitual e prática:

- Sistema de Acumulação de Custos cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.
- Sistema de Custeio está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação que os gestores necessitam: se baseado em dados reais, atuais, históricos, estimados e/ou predeterminados.
- Método de custeio ou método de apropriação de custos associa-se ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado. Machado (2002, p.137)

Slomsky (2007) relata que para uma melhor definição de sistemas de acumulação de custos se faz necessário conhecer bem os processos internos. Ressalta ainda que depois de estruturado o processo, consegue-se identificar os estágios onde se iniciam as atividades a ser mensuradas. Uma vez estabelecido o processo, haverá poucas chances de se alterar a forma de acumulação de custos.

Borinelli *et al.* (2014) mensuram o custo no setor público por meio do custeio direto, em 13 escolas de ensino fundamental do município de Ibiporã/PR. Os autores correlacionam os custos de cada escola, que ficou em média R\$ 271,31 por aluno, que com variáveis de qualidade na educação. Embora o estudo não tenha evidenciado correlação entre às variáveis, deve-se considerar que a proposta de análise pode trazer muitas contribuições quando comparadas com outros municípios e regiões, na tentativa de evidenciar se o uso dos recursos são de fato, fatores chaves para qualidade na educação pública. Para isso é necessário, que os municípios tenham um sistema de custeio que propicie tais análises.

Borges, Mario e Carneiro (2012) discutem a implantação dos sistemas de custos no setor público brasileiro sob ótica da teoria institucional, comparando a estratégia brasileira com a australiana. Os autores entendem que é necessário uma mudança organizacional em todos os setores envolvidos no processo de gestão, com embasamento teórico, capaz de proporcionar conhecimentos do processo em todos os níveis da administração pública. Em outras palavras, para que seja possível gerar informações precisas na gestão pública se faz necessário a institucionalização do sistema de custeio.

Luque *et al.* (2008) buscam apresentar uma proposta de apuração de custos considerando o sistema orçamentário brasileiro, inferem que a alocação de custos variáveis e fixos no setor público é impraticável em razão das dificuldades de alocação do custo de capital e propõe um sistema de alocação de custos que busca identificar Unidade Orçamentária (UO), Unidade Gestora, Executora (UGE) e Unidade Administrativa (UA) de modo inter-relacionado. A proposta se assemelha aos centros de custos utilizados no setor privado.

O que se observa é que mesmo elucidados da importância do sistema de custos no setor público, não é um direcionamento claro entre os pesquisadores (LUQUE *et al.* 2008; BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2012; BORINELLI *et al.* 2014) em relação a um processo de aplicação de um sistema de coleta e recomendações de métodos de custeio a serem utilizados em determinados setores. Dessa forma a sequência desse estudo busca suprir esta lacuna propondo uma modelagem de processos para implantação de um sistema de custeio.

### 3 Metodologia

O estudo apresenta como objetivo apresentar uma modelagem estruturada de processo de custeio para o setor público. Para tanto, a pesquisa classifica-se como exploratória, pois pretende-se contribuir com o tema em estudo por meio de percepções de profissionais da área. Quanto aos objetivos, são respondidos de forma qualitativa e descritiva, haja vista que os resultados são consequência de uma série de debates entre especialistas orientados e organizados pelos pesquisadores através do grupo focal (GONDIM, 2003).

Embora pouco utilizado nas ciências sociais aplicadas, mais especificadamente na ciência contábil, o método de pesquisa por grupos focais pode gerar contribuições para ciência, uma vez que concentram-se em avaliar conceitos e discutir problemas de determinada área, nesse caso, em específico, no sistema de custos do setor público.

Para construção da modelagem realizou-se entrevistas estruturadas na metodologia do grupo focal visando explorar a experiências práticas dos membros do grupo. Para tanto, o grupo constitui-se por profissionais especializados na área pública, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 – Participantes do Grupo Focal

Participante	Formação	Experiência profissional
Participante A	Mestrado em Controladoria	22 Anos
Participante B	Mestrado em Economia - Controladoria	16 anos
Participante C	Mestre em Ciências Contábeis	8 anos
Participante D	Mestre em Ciências Contábeis	5 anos

Fonte: Autores (2016).

As reuniões foram realizadas pelo grupo, no primeiro semestre de 2016, sendo realizados 4 encontros no intervalo mínimo de 15 dias cada encontro. Todos os encontros contaram com a presença de um dos pesquisadores, o qual executou o papel de mediador dos debates e procedeu com as anotações para elaboração da proposta final. O pesquisador em questão fez-se, também, gerente do processo que, juntamente com grupo, elaborou a proposta final.

Inicialmente os dados foram coletados mediante o debate das seguintes questões:

- a) Como deve-se iniciar a implantação de um sistema de custos no setor público?
- b) Quais os setores devem ser envolvidos na implantação do sistema de custos?

Após coletadas informações, o moderador do grupo analisou os dados confrontando-os com estudos já existentes e propondo o processo de implantação pelo grupo, definindo-se a preposição da modelagem do sistema de custos no setor público, o qual é acompanhado no capítulo seguinte.

### 4 Apresentação do processo

“Um processo em síntese deve ser encarado de forma ampla e sempre se constitui no fluxo de um objeto no tempo e no espaço” (ANTUNES *apud* PAIM *et al.*, p.38). Esta percepção é interessante porque ao se pensar um processo de custos, além da dificuldade de aplicar uma sistemática de custos, tem-se a dificuldade da não estruturação das atividades. No setor público ainda não há um modelo de organização amplamente divulgado para que os entes possam seguir.



De posse dos estudos bibliográficos, muito mais no sentido de estruturar um processo do que na aplicabilidade de custos, passa-se a buscar a ideia do processo. Por ser uma sistemática nova, sabe-se de antemão que um dos maiores gargalos da aplicabilidade de um sistema de custos no setor público consiste em estruturar e alinhar todo o processo. As tecnologias de informações em custos (sistemas) estão sendo construídos para poder ser utilizadas como ferramentas de trabalho. Os sistemas de custos dos setores privados podem servir de base para a tecnologia necessária ao setor público. A operacionalização e o alimentar dados no sistema informatizado, também, será um ponto de dificuldade, num segundo momento. Porém, um ponto positivo é a qualificação dos colaboradores públicos, realidade diferente de outros tempos, onde a qualificação seria uma problemática. O conhecimento vai auxiliar na estruturação do processo.

#### **4.1 - A Decisão e /ou Planejamento da estruturação do processo**

Após pesquisa em referencial teórico, literatura, artigos (academia e empresas) e conversas na equipe de processos, observou-se a necessidade de preparativos iniciais, fase anterior a criação do macro fluxo. Os itens abaixo servem como base para a atividade, é o planejar.

**1 – A Equipe** - O planejamento se inicia com a definição da equipe no Município. Pode-se afirmar um indivíduo, por mais qualificado que seja não aplicará ou apurará custos sozinho. Alguns setores primordiais devem ser envolvidos e além dos setores, é importante a participação da gestão municipal na equipe. Sugere-se que integrem em nível de administração, tais como: Secretário de Administração ou Planejamento, ou ambos e representantes da gestão operacional, como a Secretaria de Obras ou outros representantes das atividades fins.

**2 – Os Setores Envolvidos** – as unidades organizacionais envolvidas, são as que realizam as ações ou as que fornecem as informações para o processo, para que este se abasteça de dados. Pode-se afirmar que são quatro setores os grandes pilares da estruturação do processo de custos. Talvez, porque destes provenham 80% (oitenta por cento) das informações necessárias para a realização do cálculo de custos. Estes setores são: O Setor de Contabilidade, o Setor de Recursos Humanos, o Setor de Patrimônio e o Setor de Uso de Materiais. O RH (Recursos Humanos) fornecerá a identificação das pessoas e a utilização do tempo; o Uso de Materiais (Almoxarifados) o uso dos insumos; o Patrimônio a utilização dos espaços e depreciação e a Contabilidade as informações sobre os serviços utilizados e outras particularidades.

**3 - A Cultura Organizacional** – num processo, a cultura organizacional é o descrito como padrão de comportamento ou compartilhamento de pressupostos. É a visão de mundo da empresa. Conjuntamente, a equipe formada deve entender o ambiente interno e externo do Município. A equipe formada deve identificar e criar a responsabilização por mudanças, manter a liderança e a atenção primando pelo contínuo aprendizado sobre o processo e colaborar na comunicação necessária para que toda a organização tenha convergência no intuito da apuração de custos. Para isso é necessário realizar o desenho do organograma da empresa, indicando a estrutura de hierarquias, a estrutura operacional e a estrutura consultiva.

**4 - O Gerente do Processo** – Todos os envolvidos no projeto são os "*stakeholders*". A equipe, com conhecimento da cultura organizacional, os setores com as informações, a sociedade e a gestão com as necessidades de respostas. O gerente do processo é responsável por coordenar e acompanhar os sistemas aplicados aos processos, de forma a se obter aumento da confiabilidade, produtividade, otimização de sistemas e de modo a ser o responsável por integrar todos os envolvidos.

**5 - Os Patrocinadores** – Nesse grupo são, não apenas os membros da equipe e os gestores, mas também os clientes e fornecedores envolvidos. Dentro do processo, há uma “*pessoa*” que deve se destacar por ser a patrocinadora (“*sponsor*”) do projeto. Ela é que cria as condições para a contratação do projeto, mesmo que não seja ela que vá usar o produto final. Não se faz um processos em uma base de sustentação, podendo ela ser financeira, de coordenação ou conceitual. “O patrocinador é o elo entre a estratégia e o processo”.(PAIM *et al*, p. 162, 2009)

**6 - Identificação dos requisitos** – Definir os requisitos no planejamento ou na decisão inicial significa dar um norte ao que se pretende. Importante identificar o que é relevante, quais os anseios dos gestores. Dar clareza as terminologias, principalmente as relacionadas ao cálculo de custos, a parametrização dos reguladores e das interfaces organizacionais. Neste momento de definição, o método de custos deve ser escolhido, pois, a escolha implica em determinado tipo de informação que deve ser produzida ou coletada junto às interfaces, principalmente, no que tange aos custos diretos e indiretos. No planejamento dos requisitos, a forma de armazenamento dos dados, a modelagem gráfica, suporte tecnológico, também deve ser objeto do pensar. O plano de riscos se inicia no planejamento e deve seguir juntamente com todas as fases.

**7 - Levantamentos dos recursos e custos** - Sétimo item do planejar envolve o conhecer os procedimentos atuais, conhecer os espaços físicos, como se produz e como se controla os bens e serviços. Importante conversar com os setores, em entrevistas quer sejam elas estruturadas ou não estruturadas, o conhecimento agregado é o principal levantamento desse momento. Deste modo a equipe se fortalece na preparação e capacitação para as futuras decisões, avaliações e retroalimentações. É necessário escolher a ferramenta, o software, pois, se o município optar por criar o software de custos, o processo tem uma configuração, porém, é importante levantar os pressupostos de tempo necessário, o uso de recursos financeiros e a estrutura de conhecimento em sistemas. Sugere-se para municípios pequenos a escolha de um software disponível no mercado, que tenha a disponibilidade do cliente aplicar requisitos ou adaptável às necessidades do cliente.

#### **4.1.1. Exemplo de Construção do Planejamento**

A sugestão da equipe para os municípios é a seguinte: participação de responsável pela contadoria municipal, o qual se sugere ser o gestor do processo, representante do controle interno, um representante do setor de RH, um representante do setor de Gestão de materiais, um representante do controle patrimonial, representantes dos setores operacionais (Secretarias de Obras, Saúde e Educação) e um representante da Administração Municipal, tal como a Secretaria de Administração ou Planejamento.

Os quatro pilares de sustentação têm as seguintes incumbências: o RH deve apresentar o consumo de tempo para objeto de custos, o setor de uso de materiais deve apresentar o consumo, o setor patrimonial a depreciação, o setor de contabilidade o uso de serviços. Na equipe, os responsáveis por esses quatro pilares apresentam as informações coletadas, o Controle Interno responsabiliza-se por reconciliar as informações recebidas, a contabilidade em operacionalizar os dados no software de custos e os demais membros da equipe, gestão e operacional, devem verificar se o que está sendo apurado esta condizente com a realidade das atividades.

O gerente do processo deve ser escolhido sob a ótica do espírito de liderança da equipe, porém, é imprescindível o conhecimento de custos e de utilização de software para a operacionalização do sistema informatizado, quer seja na alimentação dos dados, quer seja, nas solicitações de informações. Sugere-se que o representante do setor contábil, um profissional de contabilidade, registrado no Conselho Regional de Contabilidade, esteja a frente liderando a implantação do processo de custos.

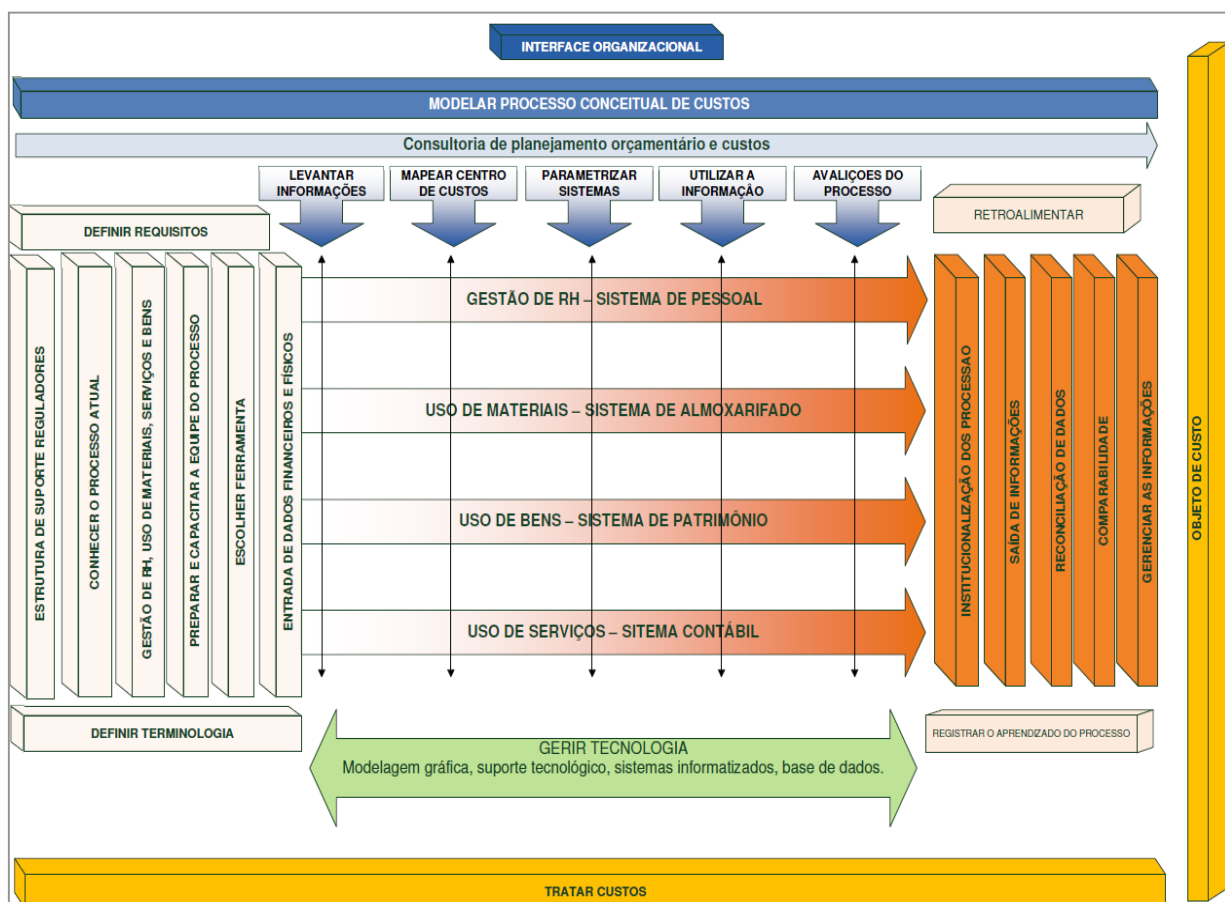
Os demais itens já compõem a base da estrutura do fluxo do processo e serão detalhados nas etapas seguintes.

## 4.2 A Estrutura do Processo de Implementação de Custos

### 4.2.1 A estrutura do Fluxo do Processo

O esquema abaixo proposto, Figura 1, está dividido, da esquerda para a direita em fases de Preparação, Coleta e Análise. Escolhida a equipe no órgão público, esta passa a realizar o processo de acordo com o modelo conceitual. Utiliza-se do esquema abaixo para as atividades, para o fluxo de trabalhos, como o apresentado a seguir:

Figura 1 – Processo de Implantação de Custos



Fonte: Elaborado pelos autores

**1- A Preparação** - A preparação se encontra no lado esquerdo do esquema, onde o conhecer o que existe significa começar a realizar o trabalho em equipe, definindo os requisitos e aplicando-os, tendo como base as informações dos pilares base de informações. A plataforma de integração são as interligações das informações, entre os setores. Estes estão dispostos nessa ordem de usos. Todos os pilares de informação em custos são importantes, porém, um ou outro apresentam uma gama maior de informações.

**2- Coleta** – A coleta acontece nos pilares de sustentação de custos. Primeiramente, levanta-se a informação, faz-se uma pequena análise e de posse destas, apresentam-se as mudanças necessárias para que aquela informação possa servir de base para a adequação do software/sistema. Posteriormente, se programa as mudanças no processo de modo que a

informação final possa ser medida antes em quantidades e finaliza-se apresentando valores monetários. Observa-se que para estas etapas temos o controle da busca de informações, o registro das informações e podemos alimentar e retroalimentar o software/sistema de custos.

**3- Análise** – A análise serve para avaliar os registros produzidos oriundos dos pilares de sustentação, serve para controlar os desvios e realizar ajustes no curto prazo

#### **4.2.2 Detalhamento do Fluxo de Processo**

A equipe de custos deve gerir e conhecer o proposto a seguir, observa-se que por força da relevância alguns itens serão apresentados juntos outros separadamente.

**A entrada de Dados** – Antes do início do trabalho, a equipe deve sentar e verificar o organograma da instituição, na inexistência o mesmo deve ser elaborado conforme os níveis hierárquicos e operacionais do Município. É primordial que a equipe conheça a cultura organizacional.

Além da cultura é importante conhecer as rotinas atuais de controle, isto significa que a equipe deve verificar com os envolvidos como são realizadas as atividades atuais relacionadas a cada objeto de custeio. Não se pode medir o que não se conhece. Se o objeto de custeio é saber o custo aluno, a escola deve ser visitada. Existem controles e rotinas que habitualmente são executadas, e estas podem ser utilizadas ou sugeridas melhorias. As sugestões e modelos devem ser validadas pelos envolvidos, o que fortalece a sinergia entre a equipe e os executores das atividades. O formato de entrevistas, estruturadas ou não, com as pessoas envolvidas pode ser utilizado.

A Equipe deve ser preparada e capacitada, pois, nem todos os participantes têm o mesmo conhecimento das terminologias de processos e de custos. A equipe precisa estar apta para entender os requisitos, saber expor, solicitar e cobrar dos setores envolvidos, conhecer o software operacional, a base de dados e o suporte tecnológico, que são fundamentais para a operação do sistema de custos. Nesta fase, a consultoria de planejamento orçamentário e de custos pode ser requisitada.

**A Base de Dados a Arquitetura de Informação e os Riscos Envolvidos** – Escolher a ferramenta significa a escolha do software de custos. Para os municípios menores o ideal é buscar no mercado um sistema informatizado de custos. Este sistema deve ter uma base fixa e variáveis ajustáveis, nas quais o usuário pode criar o seu cenário de apuração de custos. Aqui já se faz menção da base do macro fluxo do processo de custos, onde está descrita a modelagem gráfica, a base de dados, o suporte tecnológico, enfim, é de suma importância para todo o processo a gerência da tecnologia, desde simples preocupações com salvadas de informações, os acessos aos dados, até a extensão da capacidade de armazenamento de dados e segurança das informações que estarão sendo produzidas, armazenadas e disponibilizadas aos gestores do Município e posteriormente à sociedade em geral. Além da escolha da ferramenta, da preocupação com a base de dados, outro item que deve estar presente são os riscos envolvidos no processo. A equipe deve criar uma sistemática para monitorar os riscos envolvidos com o objetivo de maximizar a exposição aos eventos positivos e minimizar a exposição aos eventos negativos.

**A Coleta dos Dados** – A informação para custos de fato. Trata-se da entrada de dados, disposta no lado esquerdo, como fase inicial, juntamente com a coleta das informações. Estas devem ser coletadas juntamente aos quatro pilares geradores de informações de custos (dispostos no centro da figura). Logo acima dos pilares, sistema de pessoal, almoxarifado,

patrimônio e contábil, têm-se a indicação das setas, apresentado o fluxo e formato da coleta de informações. Primeiramente, a equipe deve buscar a informação inicial existente nos setores, verificar se a mesma deve ser trabalhada ou não, como uma espécie de avaliação dos dados coletados. Dividir essa informação em centros custos, sob forma de destinar ou canalizar a informação ao objeto de custos. Alinhar os sistemas informatizados de forma a parametrizá-los. Utilizar a informação significa fazer o rateio, apurar os custos e posteriormente fazer uma análise, desde a informação inicial até o último dado processado. Se necessário este processo deve ser realizado quantas vezes for preciso, alimentado e retroalimentado, até a apresentação de dados consistentes.

**A Saída de Informações** - A institucionalização do processo depende do quanto a equipe consegue assegurar o comprometimento da instituição. Apurar, gerir e analisar o produto deste processo deve ser introduzido de forma sistemática para todos, equipe de funcionários, gestores e até deve ser extensivo à população em geral. O patrocinador do processo deve participar desta etapa. Como fazer isso? Explicando e partilhando o processo com todas as partes envolvidas, através de cursos, treinamentos, orientações. Compartilhar a visão de futuro com todos os envolvidos e promover debates e fomentar a participação de todos é primordial para que o processo seja incorporado ao cotidiano dos trabalhos.

A reconciliação dos dados é a verificação da qualidade das informações. A equipe deve avaliar continuamente os dados obtidos, certificando-se que o objeto de custos tenha uma apuração mensurável, sem desvios de padrão significativo. As variações patrimoniais diminutivas, podem servir de base de dados para a reconciliação de dados entre custo apurado e as despesas e “*impairment*” apuradas pela contabilidade. Reconciliar também significa monitorar, o que evita regressões no que já foi implementado. A avaliação contínua minimiza erros e assegura a projeção do processo ao longo do tempo.

Ao realizar comparabilidade a equipe já vai estar conjuntamente com a gestão, comparando seus custos com os custos apurados por outros municípios, ou mesmo internamente, tal como, verificar se o custo de aluno de escola “A” é X e o custo aluno da escola “B” é X+Y. Quais os motivos dessa diferenciação? Já estamos falando em gestão de custos.

Gerenciar toda essa gama de informações está diretamente ligado com o consumidor final das informações, o cliente do setor público, a sociedade. Mas não somente a sociedade, mas toda a entidade envolvida, gestores como base de dados para a tomada de decisões, colaboradores, como forma a reforçar suas atividades. A equipe de implantação do processo, seu gerente e seu patrocinador são os responsáveis por gerenciar todo o desempenho do processo de custos, bem como, monitorar a satisfação dos consumidores desse processo.

Registrar todo o aprendizado com a aplicação do processo de custos e retroalimentar esse processo sustentam e fundamentam a execução dos trabalhos relacionados com as atividades de entrada de informações, avaliação e análise de dados no processo.

## 5 Considerações Finais

Mesmo com todas as dificuldades de pensar ou estruturar um processo, esse agir faz com que os processos sejam adequadamente entendidos pela organização. Mostra como a atividade está sendo realizada e a partir disso serve como base para melhorias contínuas. O funcionamento integrado também é uma das melhorias oriundas da gestão por processos, pois, a ideia de conjunto é favorecida.

O artigo buscou demonstrar que a estrutura de processo vai auxiliar na implantação de custos no setor público, mais especificamente, vai orientar os gestores e colaboradores reforçando a noção de fluxos de atividades. Outro fator positivo é a melhoria da integração

entre as ações e os recursos. Para tal, buscou-se o desenho de uma figura, um quadro conceitual demonstrando o fluxo dessas atividades.

A figura apresenta o processo construído. Este roteiro de atividades foi pensado e amplamente discutido, como forma de auxiliar os municípios a se organizarem para implantar a apuração de custos. A figura ainda é base de toda a descrição do processo de custos. A entrada de dados indica a preparação de alguns requisitos e pressupostos para o momento da coleta. A coleta se dá nos pilares de sustentação da informação de custos. Como saída do processo obtém-se as informações base para o cálculo do objeto de custos propriamente dito.

A equipe de implantação de custos, sugerida neste artigo tem função primordial para validar todo o processo. Além de validar, outro benefício da integração da equipe com as atividades cotidianas é a institucionalização do processo e dos resultados da implementação do processo.

Como sugestão para uma próxima etapa de pesquisa a criação de relatórios e análises automatizados que auxiliarão o Município nas etapas de análise dos resultados e elaboração dos planos de ação.

Como conclusão deste artigo, pode-se afirmar que implantar custos no setor público é estar na vanguarda das decisões da gestão pública. Implantar custos embasados numa estrutura de processo significa entender o cotidiano e projetar a entidade para uma situação futura, demonstrando a maturidade da gestão pública.

## REFERÊNCIAS

- ALONSO, M. **Custo no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 3763, jan/mar, 1999.
- BORINELLI, B; VIEIRA, A. F. A; NEGREIROS, L. F; PEREIRA, R. S. **Relação entre custos, desempenho e variáveis educacionais do ensino fundamental**: um estudo de caso em Ibiporã-PR. Revista do serviço público, v. 65, n. 3, p. 335-354, 2014.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. C. CARNEIRO, R.A **Implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal**: uma análise sob a ótica institucional. Revista Administração Pública, v.47, n.2, p. 469-491, mar./abr, 2013.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. NBCASP – **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS**: um estudo comparativo.
- COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida, FEIJO, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças**: na contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.
- GONDIN, S. G. **Grupos focais como técnica de investigação qualitativa**: desafios metodológicos. **Paidéia**, v. 12, n. 24, p.149-161, 2003.
- GOLDRATT, E.M; COX, J. **A meta**. 17a. ed. São Paulo, Educator, 1994.
- GONÇALVES, J. E. L. **As empresas são grandes coleções de processos**. Revista de Administração de Empresas, v. 40, n. 1, p. 6-19, 2000.
- HARRINGTON, H. James. **Business process improvement**. New York, McGraw Hill, 1991.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. **The Balanced Scorecard** – measures that drive performance. Harvard Business Review, v. 9, p.69-79, 1992.
- LUQUE. C. A; CRUZ, H. N; AMARAL, C. N; BENDER, S; DOS SANTOS, P. M. **O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil**. Revista do serviço público, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.
- MACHADO, N. **Gestão Baseada em Resultado no Setor Público**: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

- MAUSS, Cesar Volnei; Souza, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração de Processos, Conceitos, Metodologia e Práticas**. 5ª Ed. São Paulo : Atlas.
- PAIM, Rafael. CARDOSO, Vinicius. CAULLIRAUX, Heitor. CLEMENTE, Rafael. **Gestão de Processos: Pensas Agir e Aprender**. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- PRADO, Darci. **Usando o MS-Project 2007 em gerenciamento de projetos**. 2 ed. Vol. 3, Minas Gerais: INDG, Tecnologia e Serviços LTDA, 2007.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- ROMANO, Fabiane Vieira, Nelson BACK, and Roberto de OLIVEIRA. "A importância da modelagem do processo de projeto para o desenvolvimento integrado de edificações." *WORKSHOP DE GESTÃO DO PROCESSO DE PROJETO NA CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS, São Carlos*. 2001.
- ROSA FILHO, C.; PEIXE, C. S. **Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos**. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.
- SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo**. XXI Congresso Brasileiro de Custos, Natal, 2014.
- SLOMSKY, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1. Ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.
- SILVA FILHO, A. C. C.; VENTURA, A. F. A.; ECHTERNACT, T. H. S.; **Um estudo sobre o Processo de Convergência da Contabilidade no Setor Público: Um enfoque da Implantação do Subsistema de Custos na Percepção dos Contadores Municipais do Estado da Paraíba**. In: V Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2011, Recife. Anais do V Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2011.