



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOSE CARLOS DOS SANTOS

**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM
UM PRESÍDIO EM JOÃO PESSOA**

**JOÃO PESSOA
2021**

JOSE CARLOS DOS SANTOS

**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM
UM PRESÍDIO EM JOÃO PESSOA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz.

**JOÃO PESSOA
2021**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S237g Santos, Jose Carlos dos.

Gestão de custo na administração pública: estudo de caso em um presídio de João Pessoa / Jose Carlos Dos Santos. - João Pessoa, 2021.

43 f. : il.

Orientação: Josedilton Alves Diniz.

TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Administração Pública. 2. Gestão de Custo. 3. SICGESP. I. Diniz, Josedilton Alves. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

JOSE CARLOS DOS SANTOS

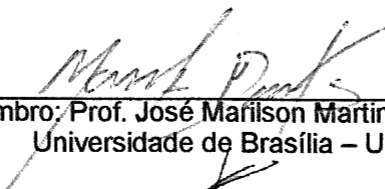
**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM
UM PRESÍDIO DE JOÃO PESSOA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba - UFPB.

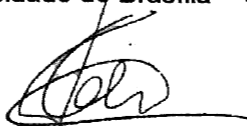
BANCA EXAMINADORA



Presidente: Prof. Dr. Josediton Alves Diniz
Universidade Federal da Paraíba - UFPB



Membro: Prof. José Marilson Martins Dantas
Universidade de Brasília – UnB



Membro: Prof. Edson Franco
Universidade Federal da Paraíba – UFPB

DECLARAÇÃO DE AUTORIA

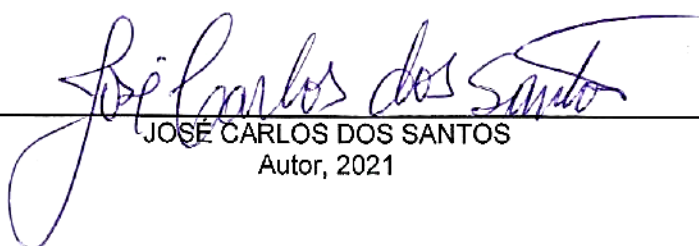
Eu, JOSÉ CARLOS DOS SANTOS, matrícula n.º 11113779, autor do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM UM PRESÍDIO DE JOÃO PESSOA**, orientado pelo professor Me. Josediton Alves Diniz, apresento este trabalho como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2021.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel.

Declaro que o trabalho em referência é de minha total Autoria, não tendo sido copiado ou extraído, parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daqueles cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma há plágio de material disponível em qualquer meio e, afirmo estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 do Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos Autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo o presente.

João Pessoa - PB, 25 de novembro de 2021.


JOSE CARLOS DOS SANTOS
Autor, 2021

Dedico este trabalho a minha mãe Regina Ana Rosa e a meus irmãos Sandoval José F. Lima e Herculano F. Lima (in memoriam). Nunca mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa da minha vida e acredito que muito do que sou é resultado de seus esforços para que eu pudesse estudar.

AGRADECIMENTOS

Este momento é muito importante por que é quando um grande esforço finalmente se torna uma conquista.

Primeiramente agradeço a Deus por mostrar-me o caminho e me iluminar durante esse ciclo. Espero que este trabalho possa ser um instrumento para realização de tuas vontades, Senhor.

Agradeço também aos meus familiares: minha esposa Bruna dos Santos Vieira, aos meus filhos Carla Liliane, Leonado e Carlos Bamberg pelo tempo que era deles e foi dedicado a este empreendimento. Sempre compreenderam minhas dificuldades e nunca saíram do meu lado. Obrigado!

Ao meu orientador Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz por toda a paciência e ajuda dispensadas na elaboração deste trabalho.

Ao Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas, professor da UnB, pela contribuição neste projeto com o Artefato SICGESP desenvolvido por este em seu doutorado.

Agradeço ao Excelentíssimo Secretário de Estado da Administração Penitenciária da Paraíba e Tenente Coronel da Polícia Militar da Paraíba, Sérgio Fonseca de Souza por viabilizar esta pesquisa junto à Secretaria, tendo colocado a chefia do seu gabinete à minha disposição para que todas as informações pertinentes a esta pesquisa fossem disponibilizadas.

Ao advogado e Coordenador de Implementação do laboratório de Inteligência da UnB pela colaboração e orientação sobre o uso do Artefato SICGESP.

Aos professores e colegas da UFPB que propiciaram um ambiente de aprendizado, troca de experiências e amizade.

À minha mãe, D. Regina (in memoriam), cujo empenho em me educar e me guiar pelo caminho do bem me formaram um homem de princípios e integridade.

*“Nós somos aquilo que fazemos repetidamente.
Excelência, portanto, não é um ato, mas um hábito.*

Will Durant

RESUMO

Sistemas de tratamentos de dados são utilizados a muito tempo para auxiliar no manuseio de informações contábeis e na tomada de decisões administrativas. Nos setores públicos, ferramentas SICGESP (Infrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público) são utilizadas em conjunto com outras medidas voltadas para o detalhamento de custos, criando relatórios confiáveis capazes de delimitar a representação de cada setor ou elemento dentro de uma instituição. Neste trabalho foi feita uma introdução e descrição do sistema SICGESP, bem como foi realizada a aplicação dessa ferramenta no tratamento de dados da Penitenciária Desembargador Flóscolo da Nóbrega, localizada na cidade de João Pessoa - PB. O objetivo do estudo foi fazer o levantamento dos dados de custo da penitenciária no mês de junho de 2021 e, através disso, especificar o valor mensal para a manutenção de cada detento na instituição. Primeiramente foi feito um estudo bibliográfico e entendimento do sistema utilizado para tratamento dos dados. Em seguida foi realizada a coleta de informações, lançamento no SICGESP e, por fim, criação dos relatórios. O estudo *in loco* apresentou a importância da escolha de um sistema que auxilie na obtenção de relatórios rápidos e confiáveis, modernizando a Gestão Pública e tornando o processo não apenas mais organizado, como também mais sistemático e proficiente, beneficiando a transparência do setor público.

Palavras-chave: Administração Pública; Gestão de Custos; SICGESP.

ABSTRACT

Data processing systems have been used for a long time to assist in handling accounting information and making administrative decisions. In public sectors, SICESP tools are used in conjunction with other measures aimed at detailing costs, creating reliable reports capable of delimiting the representation of each sector or element within an institution. In this work, an introduction and description of the SICGESP (Information and Cost Management Infrasing Applied to the Public Sector) system was made, as well as the application of this tool in the treatment of data from the Desembargador Flósculo da Nóbrega Penitentiary, located in the city of João Pessoa - PB. The objective of the study was to collect data on the cost of the penitentiary for the month of June/21 and, through this, specify the monthly amount for the maintenance of each inmate in the institution. First, a bibliographical study and understanding of the system used for data processing was carried out. Afterwards, information was collected, entered into the SICGESP and, finally, created the reports. The on-site study showed the importance of choosing a system that helps to obtain quick and reliable reports, modernizing Public Management and making the process not only more organized, but also more systematic and proficient, benefiting the transparency of the public sector.

Keywords: Public Administration; Costs management; SICESP.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Representação dos modelos que compõem o sistema de custos	26
Figura 2 - Representação do Modelo do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público	28
Figura 3 - Modelo operacional aplicado ao setor prisional.....	29
Figura 4 - Custo com material - PDFN	33
Figura 5 - Custo com pessoal - PDFN.....	34
Figura 6 - Estrutura de Custo do PDFN.....	34
Figura 7 - Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público ..	36
Figura 8 - Detalhamento parcial do relatório gerencial do SICGESP.....	36
Figura 9 - Relatório Gerencial de Custos - Nível de Serviço Comparado	37
Figura 10 - Custo individual - PDFN.....	38

LISTA DE ABREVIACÕES

GRM - Guia de Remessa de Material

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PDFN - Penitenciária Desembargador Flóscolo da Nóbrega

RECASP - Relatórios de Custos Aplicados ao Setor Público

SEAP - Secretaria de Estado de Administração Penitenciária

SICGESP - Infrasig de Informação e Gestão de Custos Aplicado ao Setor Público

SISCSP - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

SPPB - Sistema Penitenciário da Paraíba

TCE-PB - Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TDAM - Time-Driven ABC Model

UFPB - Universidade Federal da Paraíba – UFPB

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	13
1.1.	Apresentação do tema	13
1.2.	OBJETIVOS	14
1.2.1.	Objetivo geral	14
1.2.2.	Objetivos específicos.....	15
1.3.	JUSTIFICATIVA	15
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1.	Custo aplicado ao setor público.....	17
2.2.	Métodos de custeio	20
2.3.	Custo para a tomada de decisão	24
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	25
3.1.	Tipologia de pesquisa.....	25
3.2.	Procedimentos metodológicos.....	25
3.3.	Modelo de custo prisional	26
3.4.	Modelo legal	27
3.5.	O modelo conceitual.....	27
3.6.	O modelo operacional	28
3.7.	Modelo operacional aplicado ao setor prisional	29
4.	ANÁLISE DOS DADOS	32
4.1.	Descrição da unidade de custo.....	32
4.2.	Cálculo dos custos	32
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
	REFERÊNCIAS	40
	ANEXOS.....	42

1. INTRODUÇÃO

1.1. Apresentação do tema

Gerir custos em organizações públicas é um desafio enfrentado por muitos gestores. O dinheiro público precisa ser utilizado com transparência e de forma eficiente a fim de garantir que os serviços públicos sejam ofertados de forma contínua. Um estudo realizado por Carmo (2010) revela que a contabilidade do setor público presta informação não apenas financeira e orçamentária, mas disponibiliza informações voltadas para a mensuração da eficiência dos gastos públicos. Dessa forma, de sua vocação econômico-financeira ela se presta para as decisões dos gestores acerca da qualidade dos serviços públicos.

A administração pública confia a seus órgãos subsídios financeiros que garantem sua manutenção e funcionamento. Hagihara (2016) explica que a contabilidade pública institui normas previstas na Lei Federal nº 4.320/64, que tem como anseio uma gestão pública eficaz, devendo as instituições públicas zelarem pelo controle de seus orçamentos, acompanhamento e controle. Dessa maneira, todo dinheiro destinado a administração pública requer uma eficiente gestão de custos.

Além desses aspectos, o controle da eficiência e do planejamento são fundamentais para otimização dos recursos públicos aplicados na geração de bens e serviços. Os recursos financeiros possuem diferentes finalidades dependendo da organização ao qual foi destinado. Conforme a temática escolhida, gerir os recursos públicos requer disciplina e análises principalmente por parte do profissional de contabilidade.

Um dos grandes desafios do setor público é construir e usar um sistema de informação de fácil manutenção, atualização e que seja relevante a ponto de subsidiar o gestor público na tomada de decisão. A gestão pública refere-se às funções de gerência pública dos negócios do governo. Assim, para gerenciar a coisa pública faz-se necessário medir o desempenho, fato esse negligenciado. Segundo afirma DEMING (1992), não se gerencia o não se mede, não se mede o que não se define, não se define o que não se entende, não há sucesso no que não se gerencia.

As métricas de indicadores de resultados despontam como instrumentos de gerenciamento desde que esses indicadores sejam representativos e captem as alterações e as tendências dos processos/produtos pertinentes à gestão pública. Para

que um indicador seja representativo e útil, do ponto de vista estratégico, sua construção deve ser simples e de fácil compreensão por parte dos seus usuários.

Uma medida de desempenho ou resultado deve ser estabelecida de formação a partir de um conceito único, única medida e relatório simples. Assim, a métrica de custos é uma medida de fácil compressão, dado que está no subconsciente de toda a sociedade em maior ou menor nível. Nessa lógica, o Modelo Conceitual de Custos e as regras legais estabelecem que a Administração Pública manterá sistema de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (LRF 101/2000).

Esta pesquisa vai lançar luzes nos serviços públicos do sistema prisional, que tem sido motivo de preocupação por parte de vários órgãos, sejam federais, estaduais e municipais, haja vista o crescimento do encarceramento das pessoas privadas de liberdade.

Em recente decisão do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, ficou constatada a deficiência, em nível estadual, acerca da aferição do custo mensal do preso para fins de controle e de gestão dos recursos públicos. Ao final do Relatório do TCE-PB ficaram estabelecidas determinações para que a Administração Penitenciária e Governo do Estado criem mecanismos de controle dos dados referentes ao custo mensal dos presos.

Assim, esta pesquisa vai propor um modelo de custo capaz de mensurar os custos da unidade prisional Presídio Flóscolo da Nobrega. A proposta é o desenvolvimento de um levantamento contábil que auxilie o presídio na gestão de seus recursos financeiros. Tais recursos levarão em consideração, não somente os gastos com a infraestrutura local e custos por funcionário, mas sim, a adição dos custos de cada preso. Pensando na implantação de métodos que contribuam para a contabilização dos gastos da Secretaria de Estado da Administração Penitenciária, o desenvolvimento desse método proporcionará mais eficiência e transparência ao controle de gastos nos presídios de João Pessoa.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo geral

Este estudo pretende analisar a gestão de custos na administração pública,

onde será apresentado um modelo de apuração de custo na unidade prisional do Presídio Flóscolo da Nóbrega, levando em consideração o custo de cada preso.

1.2.2. Objetivos específicos

- a) Identificar os principais marcos teóricos acerca do conceito “custo” no setor público confrontado com os mandamentos legais do sistema prisional;
- b) Utilizar o modelo de custo do Sistema de Informação de Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público - SICGESP desenvolvido pela Universidade de Brasília SICGESP/UnB na estrutura prisional da Paraíba;
- c) Analisar as informações geradas a partir da aplicação SICGESP para posterior propagação e aplicação em todo sistema prisional do Estado da Paraíba.

1.3. JUSTIFICATIVA

A administração pública, mais precisamente a Unidade Prisional do Presídio Flóscolo da Nóbrega, não possui o controle do custo relativo a cada preso. Embora possua eficiência na gestão de seus custos, administrar o valor gasto por cada apenado, ainda não faz parte de sua contabilidade de custos, conforme previsto na Lei Federal nº 4.320/64, que institui “normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Esta Lei regulamenta a administração financeira e orçamentária, subsidiando a contabilidade pública.

Segundo Carmo (2010), a contabilidade pública é um instrumento de apuração dos gastos administrados pela gestão. Requer ferramentas que auxiliem o controle financeiro e estratégias que contribuam na alocação eficiente do dinheiro público, sendo necessário discriminar detalhadamente o custo variável e de absorção com total clareza tornando fundamental saber quanto custa cada preso.

É importante ressaltar, que a gestão dos custos atualmente não leva em consideração o preso em decorrência da falta de ferramentas que auxiliem a gestão dos gastos públicos. Cada instituição prisional contabiliza seus custos sem seguir um modelo contábil que os obrigue a declarar o custo real de cada apenado. Além disso,

poucos são os estudos voltados a esta temática, situação que dificulta o conhecimento e, conseqüentemente, a eficiência na gestão dos recursos públicos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção tem por finalidade servir de fundamentação teórica para a análise e discussão do estudo de caso.

2.1. Custo aplicado ao setor público

A contabilidade de custos tem sua origem na contabilidade financeira a partir da origem primária que as indústrias demandavam na avaliação de seus estoques e, posteriormente, com o surgimento de novas demandas para a área de custos como o controle e a decisão (MARTINS, 2003).

Para Dubois et al (2008) a contabilidade de custos estuda a composição, o cálculo dos custos e observa o resultado dos centros de custos no processo produtivo. Já Leone e Leone (2012) apontam que a contabilidade de custos tem por finalidade gerar informações que auxiliem a gestão no planejamento, controle e tomada de decisões.

No setor público não seria diferente, a contabilidade de custos auxilia na correta identificação do que se refere ao custo efetivo do período e, desse modo, a mensuração de custos aplicada ao setor público deve promover informações que possibilitem a avaliação eficaz do uso dos recursos, a eficácia dos gestores no atingimento das metas estipuladas, além da efetividade das políticas públicas na resolução dos problemas da sociedade (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Dantes e Crozatti (2014) destacam que apesar das informações de custos terem sua importância reconhecida, de forma geral as informações de custos não são utilizadas ou são subutilizadas e, em seu estudo, os autores apontam conclusões importantes sobre a busca por implantação de custos no governo federal do Brasil e as dificuldades enfrentadas, apontando fatos como a precária atuação e a estrutura dos setores contábeis, indicativo de que a administração não estava envolvida no processo e projeto de implantação do sistema de custos.

Rossi et al. (2016) no mesmo sentido, apontam diversos entraves na implantação de uma contabilidade de custos no setor público: (a) investimentos em tecnologia da informação e comunicações; (b) treinamento de funcionários públicos; (c) custos relacionados à identificação e avaliação dos ativos na contabilidade por competência e; (d) custos com consultorias.

A análise dos custos no setor público é uma ferramenta fundamental, não somente para o controle de gastos, como também para a tomada de decisões. Como em qualquer organização, a contabilidade se faz fundamental no controle gerencial. Segundo Marion (2018), a contabilidade é uma ferramenta de controle financeiro, no qual suas informações são indispensáveis ao controle do fisco. Ela registra minuciosamente as informações financeiras da organização, demonstrando os impactos que o descontrole financeiro pode acarretar na empresa pública ou privada.

Ao se analisar o surgimento da contabilidade, uma equipe de professores da FEA/USP (2010), revelou que esta surgiu a partir do capitalismo. A necessidade de manter o controle financeiro das organizações impulsionou a contabilidade que tem em sua essência o controle de gastos e apresentação dos resultados. Tais resultados servirão de base para possíveis tomadas de decisões de acordo com a necessidade de cada empresa.

Em relação ao setor público esta perspectiva não é diferente e a contabilidade também é aplicável. Ao gestor, cabe a administração do dinheiro recebido pela organização e a correta alocação desses recursos deve ser discriminada para a devida prestação de contas. A prestação de contas é um recurso utilizado pelas empresas públicas para justificar a alocação dos recursos provenientes do Governo (CARDOSO, 2011). Este recurso possibilita o conhecimento do destino do dinheiro destinado à organização pública.

Cabe ao gestor a administração dos recursos recebidos para custear as despesas da organização. A gerência dos recursos financeiros requer uma avaliação dos custos da organização. Cada um de seus setores possui um gasto fixo ou variável, devendo o gestor sempre avaliar a necessidade de investimentos e cortes (GRIEBLER, 2017). Portanto, a contabilidade no setor público se torna algo fundamental.

Em geral, as empresas públicas se utilizam da contabilidade de custos, onde são geradas informações que contribuem para o planejamento financeiro. Para Cardoso (2011) a tomada de decisão depende do controle dos gastos e a alocação eficiente dos recursos financeiros. A contabilidade de custos não possui uma regra a ser seguida em cada empresa e cada uma delas se adapta ao método que melhor satisfaz suas necessidades e objetivos.

É importante ressaltar que toda empresa relacionada ao setor público deve prestar conta do dinheiro a ela direcionado para suas despesas e, portanto, todas

devem respeitar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta Lei, também intitulada como Lei Complementar nº 101/2000, impõe sobre o controle dos gastos públicos, atribuindo responsabilidades a seus gestores. Ou seja, o dinheiro mal administrado e não alocado ao que se destina pode fazer com que o gestor responda judicialmente por seus atos.

As finanças públicas são de responsabilidade da gestão fiscal, conforme prevê o Art. 1, § 1º da Lei Complementar nº 101/2000:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000, recurso eletrônico).

Com base nesta Lei, se compreende que a administração eficiente dos gastos públicos previne o desequilíbrio das contas, favorecendo o reconhecimento de suas despesas e beneficiando possíveis tomadas de decisão. Contabilizar os gastos não se constitui apenas em descrever despesas básicas como um todo, mas sim conhecê-las detalhadamente. As ações de responsabilidade fiscal, segundo Griebler (2017), precisam ser planejadas e também transparentes, contribuindo para que a administração reconheça os custos e avalie possíveis falhas na administração de seus recursos.

Os recursos destinados às empresas públicas, a partir da contabilidade de custos, requerem uma averiguação total de seus custos. Nesse sentido, a LRF ainda discorre em seu Art. 50 e parágrafo 3º do inciso VI, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Como o próprio nome diz “custos”, é saber quanto custa cada setor, material e pessoal. Aqui deve-se observar que não se trata de qualquer sistema de custos, mas aquele que ajude verdadeiramente a gestão, criando uma contabilidade gerencial eficiente. Como a organização de informações contribui para redução de falhas e também desvios e valores desperdiçados com a alocação indevida dos recursos, cabe à gestão analisar se o dinheiro destinado está sendo gasto de forma eficiente, resguardando os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Atuando juntamente com a LRF, a NBCT 16.11 também prevê a

obrigatoriedade do Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP). Aplicável a todas as entidades do setor público, tem como objetivos:

- (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 de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (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;
- (e) Apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (NBCT 16.11, 2011).

Identificados os objetos de custos pelo SICSP a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial, o sistema divide-se em três grupos principais: o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio (NBCT 16.11, 2011).

Podendo as entidades públicas escolherem o modelo de avaliação mais apropriado às suas realidades, devem apenas observar os preceitos legais, normas e recomendações contábeis aplicáveis.

2.2. Métodos de custeio

Há diversos métodos que podem ser aplicados para mensuração dos custos (métodos de custeio), sendo os mais conhecidos o custeio por absorção, por atividades e o variável. Sendo principalmente diferenciados levando em consideração o nível de variabilidade dos gastos de cada um dentro da empresa, podem ser definidos da seguinte maneira:

- a) Custeio por absorção:** engloba não apenas gastos variáveis, como também gastos fixos, atribuindo valores por meio de rateio a cada produto. Não é considerado um meio de controle dos mais eficientes.
- b) Custeio por atividade:** também conhecido como custeio ABC (Activity Based Costing), é um método em que os custos são alocados a cada atividade e depois aos produtos, utilizando como base a forma como esses produtos consumiram cada atividade. Em resumo, consiste em custear serviços e produtos baseando o custo na parcela que cada um consome da atividade.

- c) Custeio variável:** considera apenas os valores variáveis, sendo necessário separar os custos fixos e considera-los despesas do período. Como não há necessidade de rateio, é vantajoso em relação ao método por absorção, gerando resultados financeiros mais fiéis à realidade.

No custeio por absorção o custo dos bens e serviços produzidos deve observar os custos fixos e variáveis, permitindo uma alocação dos gastos administrativos da unidade às demais unidades (MARTINS E ROCHA, 2010). A atribuição dos custos no modelo por absorção é realizada por meio de critérios de rateio. Aplicando-se ao sistema prisional este método, possibilita o conhecimento do custo total da unidade por critérios proporcionais e por custo médio do atendimento por presidiário.

Relacionado ao método de custeio por atividades, busca de forma acurada alocar os custos aos objetos de custos com foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos. Neste método, faz-se o mapeamento de processos e atividades, além da especial atenção que é dada aos custos da atividade de natureza administrativa, ou seja, trata-se de um método de análise de custos cujo o objetivo principal é a produção de informações para o gerenciamento dos custos das atividades (MARTINS; ROCHA, 2010). Este método preza pela qualidade, transparência e veracidade nas demonstrações financeiras.

Em um artigo publicado em 2004 pelos autores Kaplan e Anderson e denominado *Time-Driven ABC Model (TDAM)* são apresentadas as vantagens e desvantagens encontradas na aplicação do método ABC como método de custeio, evidenciando o quanto este é um método complexo. Exigindo uma grande organização da empresa para sua implementação e alto custo, carece do levantamento de muitos dados, sendo estes muitas vezes de difícil apuração. Há também a necessidade de diversos controles internos, demandando muito tempo e dedicação para implementação e revisões frequentes, fazendo com que o método ABC não funcione em entidades de serviço de forma perene como forma de custeio.

Em se tratando de método de custeio variável, apenas os custos variáveis são vistos como tendo relação direta com os produtos, sendo os custos fixos vistos como despesas do período. Padoveze (2004) comenta que

Essa metodologia de apuração de custo unitário dos produtos e serviços

considera tão-somente os custos e despesas variáveis de cada produto ou serviço, sejam eles diretos ou indiretos. Esse método busca um custo unitário do produto ou serviço sem nenhuma dúvida em termos de mensuração monetária. Essa característica torna esse método o cientificamente recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão.

Não sendo aceito ainda como método de custeio pela legislação brasileira, é aplicável para gerenciamento interno uma vez que a conversão de seus dados para o método de absorção é de fácil realização.

Os métodos de custeio no setor público surgiram da necessidade de fiscalizar a destinação dos recursos financeiros que cada organização recebe para fazer a despesa de sua organização. Para Ferreira et al. (2018) a contabilidade gerencial além de garantir recursos econômicos da empresa, também define diferentes propósitos para o dinheiro. O objetivo dos métodos de custeio é compreender o custo variável e o custo total de um determinado produto ou serviço.

A contabilidade gerencial pode auxiliar no controle e também na investigação dos custos de uma dada organização. A necessidade de saber o valor real que foi gasto não serve apenas para armazenar nos registros contábeis, mas também para possíveis tomadas de decisão a longo prazo. Saber o que foi gasto em empresas públicas tornou-se fundamental.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ser mais ativa nos últimos anos, devido a diferentes mudanças ocorridas do Conselho Federal de Contabilidade. De acordo com Maria e Oliveira (2015), sempre houve uma busca por tornar pública a divulgação contábil das empresas públicas, a o ponto de, no ano de 2011, ser criada a Resolução nº 1.366 que dispõe sobre o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SISCSP).

A metodologia de custeio tem por finalidade medir a eficiência da gestão pública. A partir da prestação de contas é possível avaliar o que a organização consegue administrar minuciosamente com os recursos advindos (BERTÓ e BEULKE, 2017). Para tanto, a contabilidade gerencial pode planejar e traçar estratégias para melhorar a alocação dos recursos públicos.

Scheaezer e Muniz (2020) informam que os métodos de custeio variam de uma organização para outra. É comum o mapeamento de todos os gastos para, a partir de então, analisar possíveis melhorias ou mesmo buscar alternativas que melhorem a eficiência dos gastos. Tudo isso serve de base ao conhecimento do custo fixo do local. O custo variável possui uma relação direta com o objeto, enquanto o

custo fixo mostra o custo real gasto em determinado período.

Para Bertó e Beulke (2017) saber diferenciar estes custos mostra que o gestor possui perspicácia suficiente para garantir um controle financeiro eficaz e sem desperdícios. A distribuição dos gastos é fundamental para se conhecer o real gasto da organização, indo desde material de limpeza a gasto com pessoal. Em geral, é comum a avaliação dos gastos materiais na organização pública, enquanto os gastos com o pessoal não costumam se capitalizados.

Quadro 1 - Principais Conceitos dos métodos de custeio

MÉTODOS DE CUSTEIO	CARACTERÍSTICAS
CUSTEIO POR ABSORÇÃO	• Engloba todos os custos (fixos, variáveis, diretos e indiretos); • Depende de critérios de rateio; • Método legal aplicável à contabilidade no Brasil (por derivar da aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade); • Resultados podem ser afetados pelo volume total da produção; • Indicado para decisões realizadas a longo prazo. VANTAGENS: Atender a legislação e aos princípios contábeis, apurar o custo total de cada produto e permitir apuração por centros de custos. DESVANTAGENS: Utilização de rateios.
CUSTEIO POR ATIVIDADE	• Concentra-se nos gastos indiretos; • Maior exatidão nos valores de despesas e custos indiretos; • Possibilidade de rastreamento dos custos de cada atividade realizada; • Mais complexo meio de custeio; • Não atende a legislação societária e fiscal. VANTAGENS: Menor utilização de rateios e melhor visualização dos fluxos de processos. DESVANTAGENS: Alto nível de controle interno, revisões constantes, grande quantidade de dados e dificuldade de integração dos processos com as pessoas e departamentos.
CUSTEIO VARIÁVEL	• Se baseia na separação dos custos em variáveis e fixos; • Um dos métodos mais conhecidos e utilizados; • Simples e objetivo. VANTAGENS: Fornece uma margem de contribuição e esclarece custos de produtos. DESVANTAGENS: Dados não podem ser utilizados para avaliação a longo prazo.

Fonte: Autor, 2021

Ao se analisar as etapas do método de custeio, conforme Quadro 1, observa-se a necessidade de avaliar todo o conjunto. A discriminação dos atos relacionados aos valores administrados pela gestão é fundamental e torna mais fácil contabilizar o

dinheiro direcionado a organização.

2.3. Custo para a tomada de decisão

O planejamento e controle de custos nas organizações é algo constante e necessário em virtude de proporcionar uma melhoria ou manutenção do seu desempenho. Conforme destacam Moraes, Santos e Neto (2019), o planejamento e controle dos custos além de garantir a sustentabilidade e o equilíbrio financeiro, também proporcionam bases no processo de tomada de decisão, mostrando os melhores caminhos para o bom desempenho.

Do mesmo modo que as organizações privadas, o setor público necessita controlar seus custos em busca de apresentar melhores resultados para a sociedade (MORAIS; SANTOS; NETO, 2019). Neste mesmo viés, Santos (2011) destaca a importância de o setor público conhecer seus custos em busca da mensuração do desempenho de programas do governo.

Neste sentido, a gestão de custos se apresenta como uma importante ferramenta para superar os desafios encontrados no sistema prisional, com sua utilização no processo decisório.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. Tipologia de pesquisa

A pesquisa terá abordagem qualitativa, com coleta de dados a partir de um questionário formulado para perceber a situação a ser estudada. De acordo com Yin (2016), a pesquisa qualitativa pode ser equiparada a um desafio, pois busca caminhos que respondem ao problema inicial da pesquisa. Ela também se aprofunda nos dados por meio da investigação, que ao final, resulta em informações importantes ao desenvolvimento da pesquisa.

A partir da pesquisa qualitativa será possível descrever a pesquisa quantitativa, que através de números revelará a dinâmica e os resultados encontrados. Para Gerhardt e Silveira (2009), os resultados encontrados neste tipo de pesquisa permitem descrever numericamente a temática alvo da pesquisa. A pesquisa quantitativa permite conhecer a realidade com riqueza de informações, permitindo ao pesquisador rica descrição em detalhes.

A pesquisa descritiva objetiva interpretar as informações exploradas, sintetizando a temática, revelando números e as demais informações encontradas. Gressler (2004) afirma que este tipo de pesquisa além de descrever o fenômeno alvo da pesquisa, expõe clareza de detalhes os problemas e expõem as soluções. Ou seja, a pesquisa consegue mostrar a causa do problema assim como seu efeito.

Por fim, a pesquisa exploratória revela que a temática escolhida possui poucos estudos relacionados. Gerhardt e Silveira (2009) afirmam que a pesquisa ajuda o esclarecimento de informações não muito conhecidas pela sociedade. Então, a pesquisa exploratória objetiva mostrar, esclarecer conceitos e diferentes pontos de vista em relação a uma temática. Assim, compreende-se que a contabilidade pública muito pode auxiliar as instituições penais no controle e na alocação correta de seus recursos.

3.2. Procedimentos metodológicos

A contabilidade de custos no setor público, requer uma busca de elementos que sustentem esta pesquisa e, portanto, a primeira fase contou com a pesquisa bibliográfica. Segundo Treinta et al. (2014), este tipo de pesquisa auxilia na produção da argumentação teórica por meio de conhecimentos científicos já adquiridos,

reforçando a temática do estudo a ser desenvolvido. Para tanto, são utilizados artigos depositados nas principais bases de dados, livros publicados, que auxiliem o desenvolvimento e o conhecimento do problema da pesquisa.

A escolha pelo estudo de caso se deu, pois, este método possibilita um aprofundamento sobre a temática escolhida. De acordo com Yin (2016, p.4), este estudo pretende esclarecer “fenômenos sociais complexos”. Portanto, a instituição escolhida para realização do estudo, a unidade prisional do Presídio Flósculo da Nóbrega, contribuirá com informações importantes que servirão de base a compreensão do fenômeno estudado, que é a dificuldade de se apresentar o custo de cada preso, que, embora se saiba que a organização possui controle contábil, busca-se mostrar que a contabilidade de custos pode contribuir para uma demonstração financeira mais eficaz.

3.3. Modelo de custo prisional

Nessa pesquisa, os sistemas propostos se fundamentam na representação do ambiente em que o setor público está inserido, sendo composto pelo modelo legal, conceitual e operacional (Figura 1). O modelo operacional se materializa na ferramenta que os usuários operam, dando origem a dois sistemas representados pelos programas de computador Recasp e Sicgesp de propriedade da UnB.

Figura 1 - Representação dos modelos que compõem o sistema de custos



Fonte: Dantas (2013)

3.4. Modelo legal

Na definição do modelo legal, segundo Dantas (2013), impõe a atividade econômica do setor público à submissão diante da lei, onde destaca-se o artigo 37 da Carta Magna, onde é determinada a subordinação mediante a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Por sua vez, o princípio da Legalidade tem no artigo 5º da Constituição Federal sua expressão, onde diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A colocação deve ser compreendida dentro da dimensão da Carta Magna e dos vários modos de aplicação, não podendo ser entendido de forma isolada, nem interpretado de forma literal. Ao aplicar o princípio da legalidade sob a ótica da atividade econômica do estado esse princípio estabelece uma forma de comportamento dos agentes econômicos públicos que garantam a igualdade de tratamento a todos e a previsibilidade das ações nas atividades econômicas dos entes e gestores públicos. Ainda referente ao princípio da legalidade, foi estabelecida uma condição imprescindível para qualquer ação praticada pelos gestores públicos. Contudo, não é condição suficiente especialmente para fundamentar a tomada de decisão dos gestores públicos.

3.5. O modelo conceitual

O modelo conceitual do sistema de custos e gestão deve reconhecer a complexidade do serviço público e oferecer uma medida de avaliação que possa ser utilizada por todos os gestores em todos os níveis da organização.

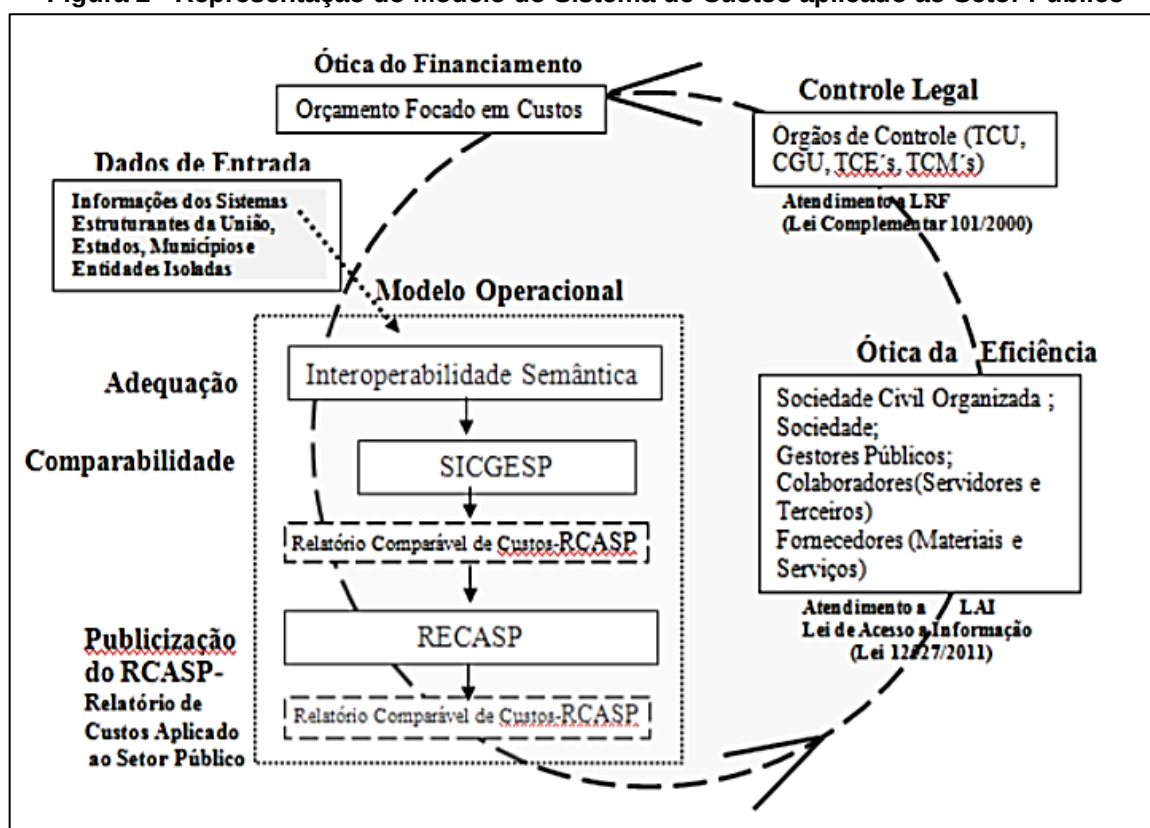
A medida de gestão e eficiência do sistema, de acordo com Dantas (2013) deve oferecer a comparabilidade da informação tanto de forma horizontal ao longo do tempo, quanto de forma vertical em um determinado momento do tempo “t”, propiciando a tomada de decisão em todos os níveis da administração pública, o estratégico, tático e operacional.

Um passo importante é estabelecer os sistemas de informação que irão servir de base para a geração das informações de custos. Os sistemas básicos podem ser agrupados em quatro tipos (DANTAS, 2013):

- d) **Contábeis e Orçamento** – Agrupa os sistemas responsáveis pela contabilização do gasto da entidade, agregando de forma subsidiária os dados do orçamento;
- e) **Planejamento** – Agrupa os sistemas responsáveis pelo acompanhamento do planejamento orçamentário;
- f) **Recursos Humanos** – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores;
- g) **Administrativos/Operacionais** – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações.

Estabelecidos os dados de entrada, podemos definir o modelo conceitual que deverá representar a complexidade do setor público, visto que o modelo pode ser definido como uma simplificação da realidade. Podemos representar o modelo de custos e gestão aplicado ao setor público da seguinte forma:

Figura 2 - Representação do Modelo do Sistema de Custos aplicado ao Setor Público



Fonte: Dantas (2013)

3.6. O modelo operacional

O ambiente no qual o sistema de custos aplicado ao setor público opera, espelha na sua essência uma relação de accountability envolvendo a Sociedade. Dantas (2013) detalha o modelo operacional descrevendo suas quatro camadas de operação da seguinte forma:

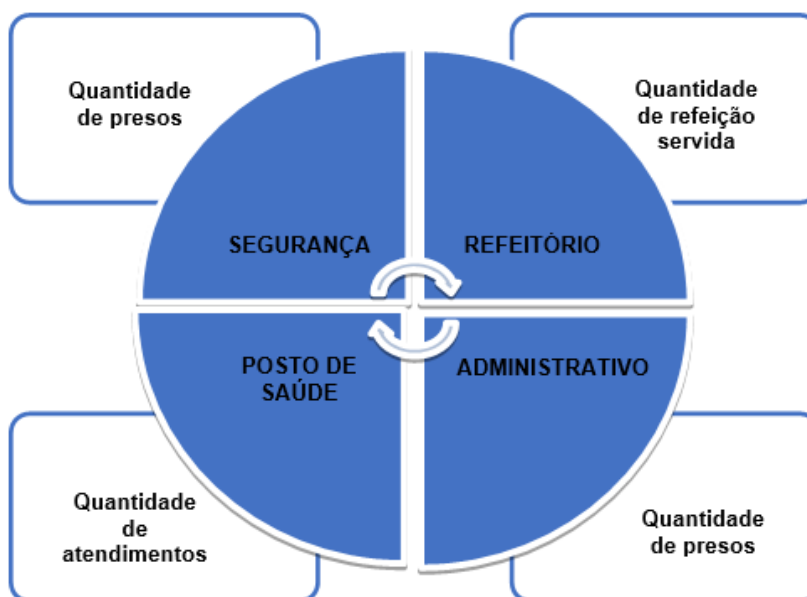
- a) **Interoperabilidade semântica** – É a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes da administração pública e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e conceituação semântica;
- b) **SICGESP** – É o modelo operacional de Infrasing de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica, e aplica o modelo teórico/conceitual gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público-RCASP;
- c) **RCASP** – É a materialização da informação de custos comparável resultante da aplicação do modelo teórico/conceitual, sendo definido como RCASP- Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público; e
- d) **RECASP** – É a parte do modelo operacional do Infrasing responsável pela divulgação e da consolidação da informação de custos comparável-RCASP.

O modelo operacional resultante do modelo teórico/conceitual, funciona de forma a processar as informações advindas dos sistemas estruturantes, possibilitando mensurar com base no modelo proposto de informação comparável os custos do setor público.

3.7. Modelo operacional aplicado ao setor prisional

O estudo de caso foi realizado na unidade prisional Presídio Flóscolo da Nóbrega, conhecido pelo Presídio do Roger. A unidade analisada abriga 755 detentos em regime fechado. Para aplicação do modelo conceitual foram definidas 4 unidades internadas geradoras de custo. Essa definição e concepção, foi baseada em informações repassadas pela administração do presídio, em que se verificou e identificou unidade de serviços prestados e acumuladores de custos. As unidades são as seguintes:

Figura 3 - Modelo operacional aplicado ao setor prisional



Fonte: Autor, 2021

Então cada uma das 4 unidades receberão os custos alocados provenientes do sistema de folha de pagamento e do sistema de informações contábeis (orçamentário e financeiro). Esses dados serão fornecidos pela Secretaria Penitenciária do Estado da Paraíba, porém, serão feitas simulações/adaptações para fins de alocação das informações repassadas às unidades acumuladoras de custo.

Assim, as informações tabuladas alimentaram o sistema SICGESP que receberá as informações geradas pelos sistemas de informações financeiras SPEP devidamente ajustada. Os dados para o sistema deverão ser parametrizados para que sejam gerados os dois relatórios que materializam o sistema de custo a ser apresentado neste trabalho, sendo:

- a) Arquivo de dados em formato padrão da Contabilidade Financeira;
- b) Arquivo de dados em formato padrão da folha de pessoal.

Respalando que é necessário a conversão das informações recebidas do sistema de contabilidade financeira e do sistema de pessoal, para que as informações alimentem o SICGESP. Esse tratamento é feito por meio da camada de interoperabilidade semântica. No caso, se as informações não forem identificadas pela contabilidade serão feitas as devidas alterações para rodar o sistema.

Alimentado o sistema, ele vai gerar o primeiro relatório com informações de custos comparáveis para os gestores de todos os níveis dos órgãos da gestão prisional e, a partir daí, fazer as comparações de custos por unidade acumuladora.

O sistema também gera um relatório que estabelece uma medida geral de

avaliação baseada em evidências auditáveis para os presídios. Nessa pesquisa, será feito apenas um estudo de caso de uma unidade prisional, mas será expedida sugestão para aplicação nos demais presídios e assim fazer as devidas comparações (RCASP e RECASP).

Conforme detalha Dantas (2013), pode-se descrever os passos para operacionalização do modelo de governança SICGESP que obedece às seguintes etapas:

- a) **Primeira etapa** – busca dos dados na contabilidade financeira da entidade e os dados da folha de pagamento;
- b) **Segunda etapa** – geração de dois arquivos com base em um padrão estabelecido pelo modelo;
- c) **Terceira etapa:** Importação dos arquivos pelo SICGESP;
- d) **Quarta etapa:** Geração do relatório gerencial;
- e) **Quinta etapa:** apresentação do relatório a alta administração;
- f) **Sexta etapa:** definição da estratégia de implementação;
- g) **Sétima etapa:** disseminação junto a entidade dos conceitos do modelo;
- h) **Oitava etapa:** Implementação do Relatório do Nível de Serviço Comparado;
- i) **Nona etapa:** cumprimento do parágrafo 3º do artigo 50 da LRF, entrega do relatório ao tribunal de contas.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A análise e cálculos dos custos envolvidos nessa pesquisa foram realizados apenas em uma unidade de encarceramento pertencente ao sistema prisional do Estado da Paraíba referente ao mês de junho de 2021. Para isso, a análise aqui desenvolvida permeou três etapas. A primeira foi a contextualização da unidade de estudo. A segunda foi a estruturação dos gastos para fins de cálculo dos custos e por fim, a análise dos resultados do sistema SICGESP utilizados para esse fim.

4.1. Descrição da unidade de custo

A Penitenciária Desembargador Flósculo da Nóbrega faz parte do Sistema Penitenciário da Paraíba que conta hoje com 69 unidades e cerca de 12.529 internos. A denominação é um reconhecimento e homenagem pelo Estado da Paraíba ao jurista brasileiro de mesmo nome devido a sua contribuição para a educação e a justiça brasileira. Nascido em 1898, José Flósculo da Nóbrega fundou a cadeira de Introdução à Ciência do Direito, na Universidade Federal da Paraíba – UFPB e colaborou em diversos jornais e revistas da capital.

Estando localizada na Rua Conceição Cabral, s/n, bairro Roger, município de João Pessoa-PB, foi construída por volta dos anos 30 para aproximadamente 500 detentos e na época possuía 10 mil metros quadrados, era subdividida em 06 pavilhões que abrigavam os presidiários, setor administrativo e Corpo da Guarda da Polícia Militar. Primeiramente funcionou como escola primária denominada Grupo Escolar Conceição Cabral e, em 1940, a estrutura foi adaptada para funcionar como presídio. Hoje em dia a estrutura atual tem em torno de 27.350 metros quadrados, é constituída de 08 pavilhões e contava com uma população de 536 detentos até a data deste trabalho.

4.2. Cálculo dos custos

Para se estabelecer o sistema de informação que serviu de base para a geração das informações de custos utilizou-se o modelo de Dantas (2013). Os sistemas básicos que alimentaram os custos foram agrupados em dois tipos:

- I. **Recursos Humanos** – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores. Nesse

grupo de custo considerou-se os servidores responsáveis pela segurança direta dos apenados, os Agentes Penitenciários, o efetivo da Polícia Militar que faz a guarda nas torres de vigia, os profissionais de saúde, os Agentes Administrativos, a Direção do Presídio e a ajuda de custos dada aos apenados que executam atividades laborais dentro da unidade, principalmente no refeitório e limpeza.

- II. **Administrativos/Operacionais** – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações.

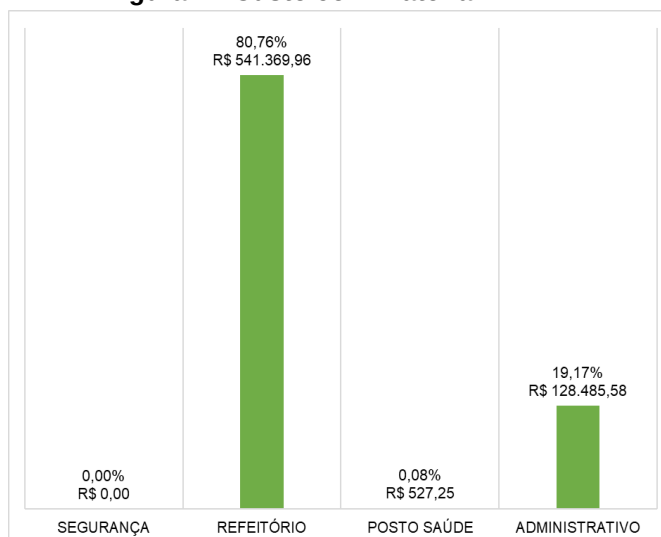
Para isso, definiu as seguintes unidades de acumuladoras de custos e seus respectivos custos agrupados:

Tabela 1 - Custo por unidade	
Setor	Valor (R\$)
Segurança	665.225,71
Refeitório	556.132,77
Posto de Saúde	23.100,80
Administrativo	340.505,16
Total	1.584.964,44

Fonte: Dados da pesquisa

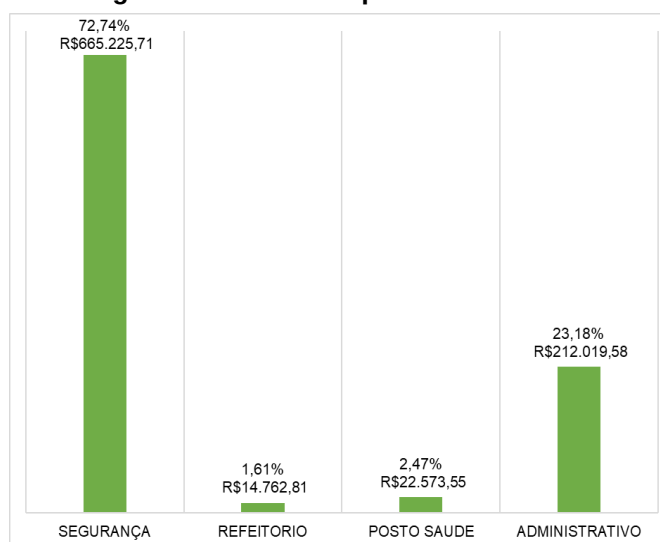
Nesses agrupamentos de custo tem-se agregados tanto os gastos com pessoal quanto os gastos relativos à operacionalização, ou seja, os insumos materiais utilizados na prestação de serviços. Dos R\$ 1.584.964,44 gastos no presídio em análise R\$ 670.382,79 foram gastos com insumos materiais e R\$ 914.581,65 com folha de pessoal (Figuras 4 e 5).

Figura 4 - Custo com material - PDFN



Fonte: Autor, 2021

Figura 5 - Custo com pessoal - PDFN



Fonte: Autor, 2021

A Figura 4 extraída do SICGESP: Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público de custo detalha a formação de custo:

Figura 6 - Estrutura de Custo do PDFN

Estrutura	$f:t \rightarrow M$	$f:i \rightarrow I$	$f:i \rightarrow L$	$f:t \rightarrow E$	Custo Individual (R\$)	Custo Acumulado (R\$)
Paralíba	-	-	-	-	-	R\$ 1.584.964,44
-- SEGURANÇA PDFN	-	-	665.225,71	-	R\$ 665.225,71	R\$ 665.225,71
-- REFEITORIO PDFN	541.369,96	-	14.762,81	-	R\$ 556.132,77	R\$ 556.132,77
-- POSTO SAUDE PDFN	527,25	-	22.573,55	-	R\$ 23.100,80	R\$ 23.100,80
-- ADMINISTRATIVO PDFN	128.485,58	-	212.019,58	-	R\$ 340.505,16	R\$ 340.505,16
Total:	R\$ 670.382,79	-	R\$ 914.581,65	-	R\$ 1.584.964,44	////

Fonte: Autor, SICGESP (2021)

Onde:

- **Estrutura:** Detalhamento da unidade de custo;
- **$f:t \rightarrow M$:** Em função dos custos materiais;
- **$f:i \rightarrow I$:** Em função dos custos de insumos;
- **$f:i \rightarrow L$:** Em função dos custos labor do serviço terceirizado;
- **$f:t \rightarrow E$:** Em função dos custos estruturais dos servidores ativos;
- **Custo Individual (R\$):** Custo da estrutura da entidade;
- **Custo Acumulado:** Custo da estrutura em conjunto.

A partir das informações do sistema orçamentário-financeiro-contábil e o

sistema de gestão de pessoal e dos registros de controle do almoxarifado fez-se a alimentação do sistema SICGESP. Assim, o processo de geração dos relatórios do sistema de governança foi possível. Esse relatório gerencial tem como objetivo aprimorar a qualidade da informação dos custos gerados pelo tratamento das informações executadas pela contabilidade financeira pelo modelo de custos.

Dessa forma, a geração do relatório gerencial proporciona aos gestores a visualização de como os custos foram alocados pelos sistemas e como a estrutura da organização é refletida nos sistemas estruturantes financeiros.

Com os dados tabulados a partir do layout definido pelo SICGESP se fez a importação dos dados para o sistema e utilizando algumas parametrizações para que sejam gerados os dois relatórios que materializam o sistema de custo a ser apresentado neste trabalho, sendo:

- a) Arquivo de dados em formato padrão da Contabilidade Financeira;
- b) Arquivo de dados em formato padrão da folha de pessoal.

Na feitura desses arquivos fez-se algumas adaptações, pois a contabilidade e o sistema de empenho concentram-se na Secretaria Penitenciária do Estado da Paraíba, então para fins da alocação dos insumos solicitou do Unidade Prisional as ordens de serviços e as guias de remessas de material. Já o pessoal que trabalha no presídio solicitou a escala de serviços definidas para o mês de junho de 2021 e fez uma pesquisa no portal de transparência do governo do estado, já que a gestão de pessoal é concentrada na Secretaria de Administração do Estado.

Dessa forma, por estarem todos somados nas mesma Notas de Empenho, inicialmente foi necessária a separação dos gastos com material e gêneros alimentícios da Secretaria de Administração e demais unidades prisionais, identificando os valores relacionados com o PDFN. A identificação dos valores foi realizada através de conferência de empenhos e através de Guia de Remessa de Material, para que fosse possível a separação o custo devido do PDFN.

A coleta de dados resultou nos seguintes valores:

Tabela 2 – Quantidade de produtos principais

Departamento	Atividades	Direcionado	Quantidade	Custos (R\$)	Custo (R\$)
Segurança PDFN	Administrar serviço de vigilância	Número de detentos atendidos	610	665.225,71	1.090,53

Tabela 2 – Quantidade de produtos principais

Refeitório PDFN	Fornecer refeições	Número de servidores e detentos atendidos	675	566.132,77	823,90
Posto Saúde PDFN	Fornecer Assistência à saúde aos detentos	Número de detentos atendidos	352	23.100,80	65,63
Administrativo PDFN	Administrar atividades Assistência aos detentos	Número de detentos atendidos	610	340.505,16	558,21
TOTAL				1.584.964,44	2.538,27

Fonte: Autor, SICGESP (2021)

Com a alimentação do SICGESP com os dois arquivos de dados de custo o sistema fornece dois relatórios de custos: Relatório Gerencial e Nível de Serviço, conforme demonstrado na Figura 7 abaixo.

Figura 7 - Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público



Fonte: Autor, SICGESP (2021)

A Figura 8 evidencia as informações consolidadas do sistema prisional Secretaria de Segurança Pública por unidade de custo.

Figura 8 - Detalhamento parcial do relatório gerencial do SICGESP

SICGESP - Infrasing de Informação e Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público						
Relatório Gerencial - Junho/2021						
Estrutura	$f: t \rightarrow M$	$f: i \rightarrow I$	$f: i \rightarrow L$	$f: t \rightarrow E$	Custo Individual (R\$)	Custo Acumulado (R\$)
Paraíba	-	-	-	-	-	R\$ 1.584.964,44
-- SEGURANÇA PDFN	-	-	665.225,71	-	R\$ 665.225,71	R\$ 665.225,71
-- REFEITORIO PDFN	541.369,96	-	14.762,81	-	R\$ 556.132,77	R\$ 556.132,77
-- POSTO SAUDE PDFN	527,25	-	22.573,55	-	R\$ 23.100,80	R\$ 23.100,80
-- ADMINISTRATIVO PDFN	128.485,58	-	212.019,58	-	R\$ 340.505,16	R\$ 340.505,16
Total:	R\$ 670.382,79	-	R\$ 914.581,65	-	R\$ 1.584.964,44	////

Fonte: Autor, SICGESP (2021)

No processo da metodologia definida por Dantas, o segundo relatório

denominado de Nível de Serviço Comparado consolida a cultura da governança na entidade estabelecendo a medida geral da organização denominada nível de serviço comparado, onde cada unidade de organização estabelece o produto passível de auditoria que produza face a sua capacidade de operação.

A presente pesquisa adotou as seguintes unidades de custo, bem como os seguintes produtos das unidades, quantidade e a unidade de produção associada a cada unidade (Quadro 2).

Quadro 2 - Nível de serviço

Centro de Custo	Produto Principal	Quantidade	Unidade
Segurança	Serviço de vigilância dos custodia	610	Detentos custodiados
Refeitório	Refeição fornecidas	675	Pessoas alimentas
Posto de Saúde	Atendimento Concluído	352	Pacientes atendido
Administrativo	Gestão de Atividades Assistencial aos Detentos ou Pessoas Privadas de Liberdade	610	Detentos custodiados

Fonte: Autor, 2021

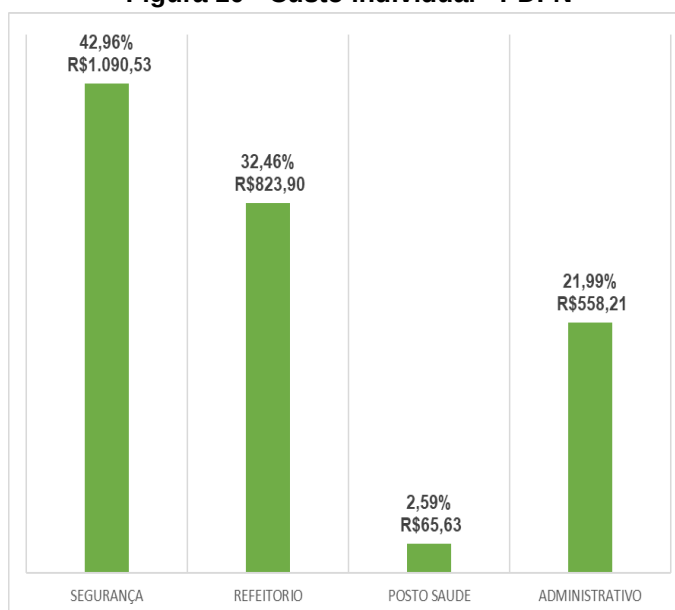
As informações produzidas pelo SICGESP são demonstradas na Figura 9 que representa parte do relatório de gerencial consolidado.

Figura 9 - Relatório Gerencial de Custos - Nível de Serviço Comparado

Estrutura	Produto Principal	Unidade	Evidência Auditável	Custos (R\$)	Nível de Serviço Comparado (R\$)
Paralisa	-	-	-	-	-
-- SEGURANÇA PDFN	Serviço de Vigilância	Detentos Custodiados	610	665.225,71	1.090,53
-- REFEITORIO PDFN	Refeições Fornecidas	Pessoa atendida	675	556.132,77	823,90
-- POSTO SAUDE PDFN	Atendimentos concluídos	Paciente atendido	352	23.100,80	65,63
-- ADMINISTRATIVO PDFN	Gestão de Atividades Assistenciais	Detentos Custodiados	610	340.505,16	558,21
Total:	-	-	-	1.584.964,44	-

Fonte: Autor, 2021

Esse relatório permite uma visão holística por parte do gestor dos custos que são realizados para manter a atividade operacional em funcionamento do presídio e poder fazer gestão desses custos de forma mais eficiente. Os direcionadores serviram de base para a demonstração dos custos por detento, como é possível ver na Figura 10.

Figura 10 - Custo individual - PDFN

Fonte: Autor, 2021

Embora, muitas organizações não levam em conta este tipo de detalhamento de gasto, ele serve de apoio a compreensão de possíveis aumentos e reduções em seus gastos, revelam precisamente os gastos por pessoa e garantem uma gestão contábil mais eficiente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Acredita-se que a proposta primordial do trabalho foi alcançada pois foram definidas todas as informações contábeis necessárias a respeito da PFDN para o efetivo tratamento dos dados no Sistema SICGESP e expedição dos relatórios gerenciais. Foi possível definir, então, que esse tipo de separação e coleta de dados pode ser feita através de várias formas e que devemos estar aptos a escolher quais as melhores a serem aplicadas em cada situação.

Importante ressaltar que para a análise foram consideradas somente as despesas correntes e desconsideradas as despesas de capital e os custos com depreciação. A justificativa para isso é que o SICGESP, apesar de estar integrado ao sistema contábil, não tem as informações de depreciação lançadas pela contabilidade até o momento.

Para evitar rateios arbitrários foram considerados somente os gastos da PDFN; os gastos da SEAP e seus departamentos não foram levados para a composição do custo total ou unitário dos detentos, pois seria muito difícil rastrear o quanto o setor de contabilidade, compras, custo de pessoal e material ligados ao gabinete do Secretário e Diretores estariam relacionados ao custo por detento do referido presídio.

É evidente que, embora as Leis e Normas regulamentadoras tragam em seus textos regras, orientações e parâmetros a serem seguidos, é imprescindível que se entenda os conceitos básicos envolvidos na contabilidade de órgãos públicos e sobre a utilização do Sistema SICGESP para o processamento dos dados. Além disso, deve-se buscar aprimoramento de conhecimentos para analisar todas as nuances envolvidas em cada caso, buscando sempre realizar o levantamento de dados de forma prática e confiável.

Dito isto, o presente trabalho almejou contribuir, mesmo que minimamente, com o tema em questão, servindo de auxílio àqueles que em algum momento precisem realizar o mesmo tipo de investigação, bem como a pessoas que estejam fazendo outros estudos na área, contribuindo como dispositivo de investigação para obtenção e análise de informações de custo dentro de instituições públicas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar nº101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 20.06.2012.

CARMO, Luis Paulo Faria do. **Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado ao setor público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)**. Orientador: Lino Martins da Silva. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de pós-graduação da Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability**. José Marilson Martins Dantas – Brasília, DF, 2013.184 f.

DANTAS, J. M. M.; CROZATTI, J. **Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos**. Caderno de Finanças Públicas, 2014.

DEMING, W. EDWARDS. **Qualidade: A Revolução da Administração**. São Paulo: Editora Saraiva, 1992.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HAGIHARA, Marcos Vinícius Sobral. **Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do Distrito Federal**. Orientador: Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas. Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) – Ciências Contábeis – Universidade de Brasília, 2016.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. São Paulo: Loyola, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. Harvard Business Review, v. 82, n.11, November, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividades e tempo. Time-driven activity-based costing. O caminho prático e eficaz para aumentar a lucratividade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, N.; HOLANDA, Victor B. **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, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>. Acesso em: 13 de setembro de 2021.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas.** São Paulo: Atlas, 2010.

MORAIS, G. M.; SANTOS, V. F.; NETO, M. T. R. **Gestão de custos no setor público: um estudo em um restaurante universitário.** Brazilian Journal of Development. Curitiba, v. 5, n. 3, p. 1913-1933, mar. 2019.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROSSI, F. M.; COHEN, S.; CAPERCHIONE, E.; BRUSCA, E. **Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box.** Public Money & Management, 36(3), 189-196, 2016.

SANTOS, W. V. **Sistema de informação de custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema,** 2011.

TREINTA, Fernanda Tavares; FARIAS FILHO, José Rodrigues; SANT'ANNA, Annibal Parracho; RABELO, Lúcia Mathias. **Metodologia de pesquisa bibliográfica com a utilização de método multicritério de apoio à decisão.** Production, v. 24, n. 3, p. 508-520, July/Sept. 2014.

YIN, Robert. **Pesquisa qualitativa do início ao fim.** Porto Alegre: Penso, 2016.

ANEXOS

Anexo I – Penitenciária de Segurança Desembargador Flósculo da Nóbrega



Anexo II – Pavilhão prisional



Anexo III – Carta de Apresentação



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
COMISSÃO DE TCC



João Pessoa, 13 de setembro de 2021.

SÉRGIO FONSECA DE SOUZA
SECRETÁRIO DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO PENITENCIÁRIA
GABINETE DO SECRETÁRIO
SECRETARIA DE ADMINISTRAÇÃO PENITENCIÁRIA

Excelentíssimo Senhor:

A Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) do Curso de Ciências Contábeis da UFPB apresenta o aluno José Carlos dos Santos, matrícula 11113779 do curso de Ciências Contábeis, que está desenvolvendo a monografia intitulada: “GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA A SECRETARIA PENITENCIÁRIA DO ESTADO DA PARAÍBA” sob a orientação do professor Dr. Josedilton Alves Diniz.

Neste sentido, solicitamos a V.Ex.^a autorização para a realização da pesquisa acima citada nas dependências dessa organização, bem como, facilitar a coleta de dados e o acesso às informações que se fizerem necessárias tais como: gastos com custeio com os custodiados (presos privados de liberdade), bem como informações nos setores, Centro de Operações Penitenciárias (Copen), Gerência Executiva de Administração, Tecnologia de Informação (Geati), Gerência Executiva de Planejamento, Orçamento e Finanças (Gepof) e o setor que gerencia Folha de pagamento.

Asseguramos que a pesquisa será realizada em observância aos rigores científicos e padrões éticos que regem essas atividades, visando exclusivamente à elaboração do trabalho acadêmico.

Nesta oportunidade, aproveitamos para agradecer a atenção e manifestar nossos votos de estima e consideração.

Dra. Victoria Puntriano Zuniga de Melo
Coordenadora do TCC do Curso de Ciências Contábeis.

Dr. Josedilton Alves Diniz
Professor Orientador

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
SISTEMA INTEGRADO DE PATRIMÔNIO, ADMINISTRAÇÃO E CONTRATOS

FOLHA DE ASSINATURAS

Emitido em 15/09/2021

CARTA Nº 1/2021 - CCSA - DFC. (11.01.13.05)
(Nº do Documento: 1)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 17/09/2021 17:54)
JOSEDILTON ALVES DINIZ
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
2069872

(Assinado digitalmente em 17/09/2021 17:32)
VICTORIA PUNTRIANO ZUNIGA DE MELO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
2354475

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número: **1**,
ano: **2021**, documento (espécie): **CARTA**, data de emissão: **17/09/2021** e o código de verificação: **9bed046c3b**