

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA CENTRO DE CIÊNCIAS DA  
ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS- ESAG PROGRAMA DE PÓS-  
GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

Curso: Mestrado Profissional em Administração

Área de Especialidade: Coprodução, Governança, Inovação e Finanças Públicas

**A UTILIZAÇÃO DO MÓDULO DE CUSTOS DO TJSC COMO FERRAMENTA  
PARA O PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

080.586.889-59

Florianópolis

2023

## 1- INTRODUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E OBJETIVO DA PESQUISA

A área de custos, tanto na administração empresarial quanto na esfera pública, é responsável pela mensuração dos produtos ou serviços oferecidos por determinada instituição. Por meio de um sistema de custos bem estruturado é possível obter um diagnóstico da produção, a partir da análise sob diferentes enfoques. Por exemplo, um sistema de custos pode entregar uma análise entre diferentes unidades produtivas que entregam um mesmo produto ou prestam o mesmo serviço, possibilitando identificar as unidades que operam com maior ou menor eficiência, a partir da comparação entre custos e dados de produção. Outra possível análise advinda de um módulo de custos, seria a identificação de gargalos no processo produtivo, ou unidades com um alto custo de operação e um baixo retorno em termos de produtividade.

Nota-se que tais análises são importantes para orientar a administração na tomada de decisão, seja na atuação pontual para correção dos rumos de uma unidade específica que apresenta baixo índice de produção ou na identificação de oportunidades de melhoria no processo produtivo, através da reestruturação de alguns setores de maneira a otimizar o processo produtivo e minimizar os custos dispendidos.

Na administração pública, a Lei 4.320/1964 foi a primeira a explicitar a necessidade de acompanhamento de custos:

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

Entretanto, o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018), explica que a norma se restringia a serviços públicos industriais, sendo resultado da mudança no financiamento de serviços públicos como os de abastecimento e esgoto, que deixavam de ser cobertos pelos tributos e migravam para ser financiados por um valor pago pelo usuário, necessitando que fosse conhecido o valor do custo.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é considerada um dos marcos legais mais importantes para o estabelecimento da necessidade de se acompanhar custos na esfera pública:

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

Em que pese a obrigatoriedade de se gerenciar custos remonte à Lei de Responsabilidade Fiscal, e, apesar de existirem numerosas publicações a respeito da área, além de manuais emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, orientando sobre a estruturação de um sistema de custos e o seu uso, a mensuração de custos em diversos órgãos públicos é prática pouco difundida, seja pela falta de um sistema que comporte todas as informações, pelo pouco interesse da administração em demonstrar os custos dos serviços, pela resistência mudanças, ou mesmo pela falta de cobrança, nesta área, por parte de órgãos de controle externo.

O objetivo desta pesquisa, considerando a vindoura implementação do sistema de custos no Tribunal de Justiça de Santa Catarina, é elaborar uma metodologia de análise dos dados que permita orientar o processo de tomada de decisão da administração, tanto na intervenção de problemas diagnosticados, quanto na proposição de formas mais eficientes de trabalho.

## 2- JUSTIFICATIVA

A finalidade da administração pública, e portanto, dos órgãos que a compõem, é o atendimento da necessidade pública. No âmbito do Poder Judiciário, a finalidade se traduz na resolução de conflitos e na aplicação das leis para o alcance da justiça.

Considerando que o Poder Judiciário de Santa Catarina opera para atingir sua finalidade, utilizando uma estrutura sustentada por tributos pagos pelo contribuinte, nada mais justo que esta estrutura busque uma formatação mais eficiente, no intuito de entregar mais a sociedade, a partir de um menor custo.

Entretanto, para isto, se faz necessário que a administração disponha de informações gerenciais que permitam a tomada de decisão voltada a correção de problemas e otimização de fluxos de trabalho. Um sistema de custos bem estruturado e uma metodologia de análise dos dados obtidos podem dar sustentação necessária ao processo de tomada de decisão.

Alonso (1999), explica que, quando não se há tradição em se medir custos, perguntas básicas ficam sem resposta, como: “quanto custam os processos de trabalho no governo?”; ou “quais atividades agregam valor ao processo de trabalho do governo?”.

A elaboração deste estudo se justifica pela necessidade de resposta a estas perguntas básicas, no âmbito do Poder Judiciário de Santa Catarina.

### 3- FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Inicialmente, faz-se necessária uma contextualização sobre o campo de estudo da Contabilidade de Custos. Segundo Crepaldi (2018), A Contabilidade de Custos faz parte da Contabilidade Gerencial e não está presa aos requisitos legais ou fiscais nem a convenções padronizadas. Ao contador cabe registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos e solucionar problemas típicos ou específicos da empresa. A tarefa do registro dos fatos está ligada à Contabilidade Geral ou Financeira. O controle das operações e dos custos e a solução de problemas específicos estão ligados à Contabilidade Gerencial, que é um ponto de apoio fundamental para o administrador da empresa.

O autor explica que a Contabilidade de Custos nasceu no decorrer da Revolução Industrial (século XVIII), como solução para a mensuração de estoques de produtos produzidos nas indústrias, considerando que, para sua obtenção, estes produtos incorporavam diferentes processos produtivos e matérias primas.

Com o passar do tempo, as organizações foram crescendo e se tornando mais complexas, o que aprofundou os estudos na área de custos e permitiu sua aplicação em outras esferas e para diferentes finalidades.

Cardoso (2022), defende que há décadas o setor público brasileiro dispõe de vasta normatização sobre os custos do governo, com referências à mensuração, evidenciação e gestão de custos, como, por exemplo:

- a obrigatoriedade da apuração de custos, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-Lei n. 200, de 1967 e Decreto n. 93.872, de 1986);
- a determinação para que a Administração Pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Lei n. 101, de 2000); e
- a determinação para que a contabilidade evidencie os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal (Lei n. 10.180, de 2001).

Apesar de a Secretaria do Tesouro Nacional ser o órgão de referência do Governo Federal na área de Contabilidade de Custos, cumpre ao Conselho Federal de Contabilidade a edição das normativas a serem seguidas pelos órgãos públicos na implementação e utilização dos sistemas de custos. Assim, o Conselho Federal de Contabilidade edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sendo que a mais recente a tratar da matéria de custos é a NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021.

Souza (2022), discorre sobre o escopo da referida norma:

“A última norma de custo aprovada em novembro de 2021, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34 (CFC, 2021), estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, **bem como trata de critérios para geração de informação de custos, como instrumento de governança pública e aponta o papel de gestor como responsável pela adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.** A norma procura ainda destacar o valor da informação de custos para fins gerenciais e evidenciar sua relevância para o interesse público, compreendida como aquela que impacta na gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade” (SOUZA, 2022)

Depreende-se da fala do autor que a norma não trata apenas da implementação de um sistema de custo, mas também da informação advinda dos dados obtidos através do sistema, que servirá de instrumento para ações de governança pública.

O próprio Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018) possui um capítulo específico explicando os usos da informação de custo no setor público. Segundo o manual, existem determinantes da mensuração da informação de custos que visam atender perspectivas internas e externas, conforme figura a seguir:

## Determinantes da mensuração de custos



O Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018) explica que, enquanto a perspectiva externa visa atender as necessidades de prestação de contas, transparência e controle social – dando aos órgãos de controle critérios para análise da eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos públicos –, a perspectiva interna realça que a mensuração da informação de custos é ferramenta primordial para melhorar os processos de planejamento, controle, monitoramento e avaliação, proporcionando ao gestor público elementos de análise que o direcionem, no mínimo a uma reflexão, no momento de tomada de decisão.

Lima (2018), explica que os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações, e que seus sistemas desempenham um papel chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. Observa que, no caso do setor público, o foco de uma análise de custos não é a rentabilidade, como acontece no setor privado, mas o acompanhamento de padrões de produção (a partir de bases históricas ou comparações com outras organizações) e a identificação de custos elevados, pontos que orientarão a administração pública na tomada de decisões relacionadas a melhoria de processos, reestruturação, terceirização de serviços, etc.

Entretanto, Souza (2022), citando outros autores, explica que apesar da existência de diversos normativos, a implantação do sistema de custos na administração pública é realizada por uma pequena parcela dos órgãos/entidades, enfrentando vários obstáculos, seja por questões culturais e econômicas, de acordo com estudos de Padrones et al. (2017), ou por resistência a mudanças, relatadas por Monteiro (2018), ou ainda outros como ausência de um mecanismo de controle que sancione o não cumprimento na implantação de custos, conforme destacam Pereira

& Romão (2016); receio de apresentar os detalhes das despesas públicas que deveriam ser colocadas à disposição da sociedade (Reis & Lavarda, 2017); falta de estrutura e ausência de definições de órgãos superiores (Santos & Voese, 2019); sistema de captura de dados ineficientes, pessoal desqualificado e gestão inadequada (Elias, 2018); ou de gestores de programas e serviços públicos que sejam particularmente contrários ao uso da contabilidade de custos em seus serviços, considerando apenas quesitos orçamentários, como destaca Mohr (2016).

Entende-se que a implementação de um sistema de custos é atividade obrigatória para todas as organizações da esfera pública. Entretanto, a normativa vigente não estabelece apenas a implementação de um sistema, mas pontua a necessidade de uma metodologia concisa, que gere informação útil a tomada de decisão e a prestação de contas sobre os recursos dispendidos na produção dos bens e serviços públicos.

#### 4- PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa consiste primeiramente numa análise exploratória sobre o tema, visando estabelecer conceitos e analisar práticas difundidas por outras instituições públicas na mensuração de custos e utilização dos dados para tomada de decisão.

O estudo exploratório também servirá de base para formulação de um questionário que orientará as entrevistas a serem desenvolvidas com diferentes órgãos da esfera pública, em especial, também integrantes do Poder Judiciário.

As entrevistas serão realizadas com os gestores da área financeira de cada órgão, que atuam na gestão dos sistemas de custos, visando levantar pontos como: a disposição da estrutura de centros de custos em relação ao organograma da instituição; quais os custos acompanhados; a forma pela qual estas informações são apresentadas para a administração; quais as principais mudanças implementadas em decorrência do acompanhamento dos custos.

Os dados levantados serão comparados para formulação de uma metodologia aderente a realidade do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que permita a tomada de decisão gerencial de maneira objetiva e embasada.

## 5- VIABILIDADE / IMPLEMENTAÇÃO

A pesquisa se apresenta viável, na sua primeira parte de análise exploratória, pela gama de publicações existentes na área de contabilidade de custos. O Governo Federal, inclusive, disponibiliza, através da Secretaria de Tesouro Nacional, um Manual de Informações de Custos, que abrange tanto aspectos teóricos da área, quanto apresenta o próprio caso prático do Governo no desenvolvimento e utilização do sistema de custos.

Com relação às entrevistas a serem realizadas com outros órgãos, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina já estabeleceu diálogo com outros Tribunais estaduais que também possuem sistemas de custos, sendo facilitado o acesso aos gestores que atuam na área.

Ademais, a empresa que desenvolve o sistema integrado de gestão para o TJSC, dentre os quais está o módulo de custos, possui outros clientes (órgãos) que também acompanham custos e poderão ser consultados na etapa de levantamento de dados.

## 6- CRONOGRAMA

| Cronograma |                         |                                                             |                                                                                                                                                                                               |
|------------|-------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Período    | Prazos                  | Etapas                                                      | Observações                                                                                                                                                                                   |
| 5 Meses    | 07/03/2024 a 07/08/2024 | Levantamento bibliográfico                                  | O início se dá junto ao período letivo.                                                                                                                                                       |
| 3 Meses    | 08/08/2024 a 08/11/2024 | Formulação de questionário para entrevistas                 |                                                                                                                                                                                               |
| 5 Meses    | 09/11/2024 a 09/04/2025 | Aplicação dos questionários com os gestores financeiros     | Considerando que demandará a conciliação de agendas entre gestores financeiros e que o início e final de ano são períodos com alta demanda de trabalho, estabeleceu-se uma margem de 5 meses. |
| 4 Meses    | 10/04/2025 a 10/08/2025 | Análise dos dados obtidos                                   |                                                                                                                                                                                               |
| 7 Meses    | 11/08/2025 a 01/03/2026 | Estruturação da metodologia aplicada ao Tribunal de Justiça | Etapa com a maior expectativa de demanda de trabalho, por isso o estabelecimento de um prazo maior.                                                                                           |

## 7- REFERÊNCIAS

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade de Custos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SOUZA, Enio Alves de. Informações de custos no setor público federal: um olhar sistêmico da usabilidade e implantação. 2022. 155 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:19371](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:19371). Acesso em: 29 nov. 2023.

LIMA, Diana Vaz de. Orçamento, contabilidade e gestão no setor público. São Paulo: Atlas, 2018.

CARDOSO, Giuliano Passos. Contabilidade pública gerencial: um retrato do contexto de implantação de sistemas de custos no governo federal. 171 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:19342](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:19342). Acesso em: 30 nov. 2023.

STN. Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), 2018, 1a Edição.

Disponível em:

[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:25901](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:25901). Acesso em: 30 novembro 2023.

Alonso, M. (1999). Custos no Serviço Público. Revista Do Serviço Público, 50(1), 37–63.

Disponível em:

[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO\\_ANEXO:20156](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:20156). Acesso em: 30 novembro 2023.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm).

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas Para A Responsabilidade na Gestão Fiscal e Dá Outras Providências.

Brasília, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 30 nov. 2023.