



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,  
SECRETARIADO E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOSÉ WILTON SILVESTRE**

**GERENCIAMENTO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO  
DE CASO DO TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO CEARÁ**

**FORTALEZA  
2013**

JOSÉ WILTON SILVESTRE

GERENCIAMENTO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE  
CASO DO TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva

FORTALEZA  
2013

JOSÉ WILTON SILVESTRE

GERENCIAMENTO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE  
CASO DO TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO CEARÁ

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 17/12/2013.

BANCA EXAMINADORA

---

Profa. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Nirleide Saraiva Coelho Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Marilene Feitosa Soares  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, pela perseverança e otimismo concedidos diante das dificuldades.

À minha esposa, Graça e meus filhos, Karine, Kamille e Kildere, pela compreensão diante dos momentos em que abdiquei de uma maior atenção para dedicar-me a esse estudo.

À profa. Ms. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva, pela orientação dedicada a esse trabalho.

Ao TRE-CE, pelo incentivo à capacitação com a finalidade de realizar esse estudo.

## RESUMO

Desde há algum tempo a legislação financeira e de responsabilidade fiscal brasileiras vêm exigindo a identificação e mensuração dos custos no setor público. As recentes mudanças na contabilidade reafirmaram essa exigência e a necessidade de implantação de sistema de custos na área pública. Até o momento o Tribunal Regional Eleitoral do Ceará não possui um sistema de custos. Por esta razão, este estudo tem como objetivo geral, analisar a percepção dos gestores do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará diante da implantação de um sistema integrado de custos utilizando-se do método de custeio baseado em atividades – ABC. O método foi um estudo de caso nesse Tribunal Eleitoral, pesquisa exploratória com utilização de modelo de questionário e análise documental. As respostas foram tabuladas e analisadas com base na frequência relativa. Concluiu-se que os gestores estão receptivos à implantação de um sistema integrado de custos na Justiça Eleitoral do Ceará que contribua para uma melhora na eficiência da gestão de custos e na conscientização para a adoção de um sistema de custos.

Palavra-chave: Sistema de Custos. Setor Público. TRE-CE.

## **ABSTRACT**

For some time the Brazilian financial legislation and fiscal responsibility have been demanding the identification and measurement of costs in the public sector . Recent changes in accounting reaffirmed this requirement and the need for implementation of cost system in the public area . By the time the Regional Electoral Court of Ceará has no system cost . For this reason , this study aims to describe , analyze the perception of managers of the Regional Electoral Court of Ceará before the implementation of an integrated cost system is using the method of activity-based costing - ABC . The method was a case study in this exploratory research using questionnaires and document analysis model Electoral Tribunal . The responses were tabulated and analyzed based on the relative frequency . It was concluded that managers are receptive to the implementation of an integrated system costs in the Electoral Court of Ceará contributing to an improvement in efficiency in cost management . The study served as the diagnosis and management of this awareness of managers to adopt a system of fees .

Keywords : Cost System . Public Sector . TRE -CE.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>08</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>11</b>
<b>2.1 Métodos de Custeio</b> .....	<b>11</b>
<b>2.1.1 Custeio Variável</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1.2 Custeio por Absorção</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1.3 Custeio por Atividades</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2 Sistema de acumulação de custos</b> .....	<b>20</b>
<b>2.3 Administração Pública</b> .....	<b>21</b>
<b>2.4 Gerenciamento de Custos na Administração Pública</b> .....	<b>23</b>
<b>2.5 Sistema de Custo Integrado</b> .....	<b>28</b>
<b>2.6 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)</b> .....	<b>30</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>32</b>
<b>3.1 Características da Pesquisa</b> .....	<b>32</b>
<b>3.4 Ambiente do estudo: Tribunal Regional Eleitoral do Ceará</b> .....	<b>33</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>38</b>
<b>4.1 Dimensão: Identificação dos Custos</b> .....	<b>42</b>
<b>4.2 Dimensão: Metodologia de Custeio</b> .....	<b>43</b>
<b>4.3 Dimensão: Utilização de Sistema Integrado de Custos</b> .....	<b>44</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>49</b>
<b>ANEXO A – DISCRIMINAÇÃO DOS ORÇAMENTOS DOS PROJETOS</b> .....	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Uma organização bem administrada deve priorizar o gerenciamento de custos para que a tomada de decisão seja a mais apropriada a cada caso em que se depare. O resultado proveniente de uma decisão correta, certamente levará a uma eficiência de toda a estrutura organizacional. Essa preocupação em conhecer melhor o comportamento dos custos de um empreendimento já faz parte do cotidiano das empresas privadas, que demonstraram a importância da contabilidade gerencial para os gestores. Mas, o gerenciamento de custos não é uma prerrogativa apenas da área privada. A esfera pública também precisa conhecer a qualidade de seus gastos para planejar bem e saber alocar melhor os recursos de que dispõe.

O Brasil vem passando por importantes mudanças na área da Contabilidade, assumindo uma postura de convergência às normas internacionais. Assim, desde 2007, com a publicação das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 essas mudanças começaram a ganhar força, inclusive com a aprovação das orientações do CPC em forma de Resolução do Conselho Federal de Contabilidade. Entre essas normas encontram-se algumas que são aplicadas ao setor público, denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, que todos os órgãos públicos deverão seguir em qualquer esfera de governo.

A análise de custos, como uma ferramenta para o gerenciamento da Administração Pública, tornou-se peça fundamental tanto para viabilizar a transparência do gasto público como para a própria organização saber aonde quer chegar. O Tribunal Regional Eleitoral do Ceará – TRE-CE, enquanto órgão integrante da Administração Pública, também está sujeito às novas normas e, como tem um planejamento estratégico bem definido, o auxílio da contabilidade para a tomada de decisões torna-se uma realidade.

Partindo desse pressuposto, este trabalho procura analisar como é feita a alocação dos recursos utilizados para a realização de uma eleição. Sabe-se que as eleições são realizadas em todo o país, no período de dois em dois anos, sendo que em um período são realizadas as eleições para Presidente e Vice-Presidente da República, Senadores, Deputados Federais, Deputados Estaduais e Governadores e, no outro período para Prefeitos, Vice-Prefeitos, e Vereadores. Entretanto, o âmbito da pesquisa está circunscrita à eleição sob a jurisdição do TRE-CE, ou seja, limita-se à área geográfica do Ceará. Assim, procura-se



responder ao seguinte problema de pesquisa: qual é a percepção dos gestores do TRE-CE sobre a implantação de um sistema de custos nos resultados dos recursos destinados a eleição no Ceará?. O objetivo geral é analisar a percepção dos gestores do TRE-CE diante da implantação do sistema de custeio baseado em atividades – ABC para apuração de custos nas eleições no âmbito do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. Entretanto, para que essa análise seja viabilizada faz-se necessário que os seguintes objetivos específicos também sejam atendidos, conforme a seguir: analisar os recursos consumidos para a realização de uma eleição no Ceará e verificar a legislação sobre redução de custos e implantação de sistema para essa finalidade no âmbito da Administração Pública Federal.

O presente estudo justifica-se diante da necessidade da Administração Pública oferecer um serviço de qualidade à população a um menor custo, atendendo ao princípio da eficiência estabelecido na Constituição Federal Brasileira. Ademais, a legislação infraconstitucional, a exemplo da Lei Complementar Federal nº 4320/64, Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei nº 10.180/2001, regulamentada nos anos seguintes por decretos e culminando com a Portaria nº 157/2011 do Ministério da Fazenda, indicou a necessidade de identificar custos na Administração Pública Federal. O Conselho Federal de Contabilidade, também reconhecendo essa necessidade e em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) que são aprovadas na forma de Resoluções.

Percebe-se que o dever de prestar contas ficou mais latente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O *accountability* tão propalado nos dias de hoje, reflete um pouco dessa exigência na Administração Pública proveniente da Lei nº 101/2000 (LRF) e, sabendo-se o que, quanto e onde são gastos os recursos fica mais fácil apresentar esta prestação de contas à sociedade.

Nesse contexto, percebe-se a imprescindibilidade da otimização dos recursos disponíveis quando da execução das atividades que culminarão com o serviço público posto à disposição da coletividade. Assim, a partir da análise do gerenciamento de custos no âmbito do TRE-CE para a realização de sua missão institucional, procura-se eliminar os desperdícios, contribuindo para uma administração capaz de levar a seus clientes o máximo de benefícios com o orçamento disponível. Espera-se, então, que o objeto de estudo deste trabalho sirva de

parâmetro para aplicabilidade em outras instituições públicas de modo a ser útil a toda a sociedade.

O presente trabalho está dividido em cinco seções que são compostas pela seção de introdução, seguida da seção dois, onde são feitas a apresentação e diferenciação dos principais métodos de apuração de custos existentes, caracterização de sistema de acumulação de custos e breve explanação sobre a Administração Pública. Foi abordado também, nessa seção, alguns aspectos do gerenciamento de custos na Administração Pública, sistema de custo integrado e Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. A seção três destaca a metodologia empregada no estudo de caso referente ao gerenciamento de custos, descrevendo como foi realizada a pesquisa com as especificidades do questionário aplicado e a delimitação do objeto de estudo deste trabalho. Após, na seção quatro, são apresentados os resultados da pesquisa e, na seção cinco, feitas as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Métodos de Custeio

Um método, de forma genérica, é uma forma de proceder para realizar alguma ação e atingir algum objetivo. No que tange à contabilidade e, mais especificamente à forma de identificar os custos, de acordo com Martins e Rocha (2010) o método de custeio tem relação com a composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo ou qualquer objeto de custeio que o gestor queira atribuir uma valoração de custo.

Para que um serviço seja posto à disposição da coletividade é preciso que sejam consumidos recursos, gerando assim, um custo para o órgão público. Na lição de Martins e Rocha (2010, p. 9), “para que um evento seja caracterizado como custo há que satisfazer a dois requisitos: (a) ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico e (b) objetivo de produzir bens ou serviços”.

Estes pré-requisitos para a identificação se um determinado gasto é custo ou despesa também poderiam ser aplicáveis ao serviço público. A diferença consiste em que, praticamente não há distinção entre o que é considerado custo e o que é considerado despesa.

Mauss e Souza (2008, p. 25) afirmam que, no âmbito público, “podem-se considerar todos os gastos como custos, ou seja, todos estão ligados aos serviços, tanto os diretos como os indiretos e que foram incorridos na prestação dos serviços públicos”. Desta forma, os custos e as despesas assumem a mesma finalidade quando se fala em serviço público, sendo irrelevante o estabelecimento de uma diferenciação para identificá-los.

No setor público, o produto final é a prestação do serviço que pode ser considerado consumido pela população no momento em que se utiliza desse serviço. Assim, é comum que a produção do serviço e seu consumo ocorram ao mesmo tempo. Um exemplo disso é o exercício do voto, pois o serviço é a disponibilização de urnas eletrônicas para que ocorra a eleição e o consumo é o voto do eleitor na urna da Seção onde se encontra cadastrado. Dessa forma, o cidadão exerce o seu direito e fica quite com a Justiça Eleitoral.

A infraestrutura montada e preparada para permitir o exercício do direito do voto por cada cidadão é um serviço público prestado pela Justiça Eleitoral e que a cada dois anos manifesta-se na soberania popular por meio das eleições. Desta forma, a realização de uma eleição demanda recursos humanos e materiais que necessitam de um método de custeio que, dentre os disponíveis, seja capaz de conduzir a melhor relação custo e benefício para a Justiça Eleitoral e conseqüentemente, para a própria sociedade. Isto porque os recursos são públicos e devem ser utilizados com economicidade.

Assim, para atender ao princípio da eficiência preconizado pela Constituição Federal, faz-se necessária uma gestão de custos que estão envolvidos no processo eleitoral de modo a permitir a avaliação do desempenho e, conseqüentemente, a melhoria do controle e maximização do resultado esperado em um planejamento estratégico do órgão prestador do serviço, culminando na redução dos custos.

O método de custeio se apresenta como uma forma de identificar o comportamento dos gastos e, conforme Padoveze (2010, p.351) trata-se de “[...] um processo de distribuir os gastos totais, considerando seus principais tipos, para os diversos produtos ou serviços da empresa.”

Observe que o método de custeio aplica-se não somente a produtos, mas também aos serviços, mesmo com as significativas diferenças existentes, principalmente quando se fala em serviço público, pois não tem finalidade de lucro.

A adoção do princípio da eficiência no setor público conduz a uma melhoria contínua na prestação dos serviços e “a busca dessa melhoria contínua requer da gestão de custos a utilização de sistemas que transmitam informações sobre a organização, por meio da integração de dados em diversos pontos, processando-os e emitindo relatórios”.(NUNES, 2009, p.41). Constata-se, então, que para uma gestão eficiente é necessário que as informações estejam disponíveis no momento em que o gestor quiser tomar uma decisão.

Quando se trata da adoção de um método de custeio para a organização, é importante observar o modo como essas informações são apresentadas através da disponibilidade de relatórios. Nesse mesmo sentido, a Resolução CFC nº 1.366/11 dispõe que “É recomendável o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados, conjugado com

tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados.”

Verifica-se que o sistema de tecnologia da informação tem um papel significativo para consulta a banco de dados e emissão de relatórios, contribuindo para que o método de custeio possa identificar mais apropriadamente a apuração dos custos de um produto ou serviço.

A Resolução CFC nº 1.366/11 destaca que o Sistema de Informação de Custo do Serviço Público está apoiado em três elementos, quais sejam: sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio. Discorre, ainda, sobre o significado de cada um desses elementos, afirmando que o sistema de acumulação diz respeito à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços, estando relacionado com o fluxo de produção que pode ser por ordem de serviço ou produção e de forma contínua. Enfatiza que o sistema de custeio pressupõe ao modelo de mensuração com adoção de unidades de medida como custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo padrão. Já o método de custeio é o modo de identificação e apropriação de custos ao produto ou serviço que está sendo custeado.

Essa mesma resolução preceitua que “a escolha método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para a obtenção das informações ou dados”. Assim, se as informações podem ser extraídas e existem recursos para essa finalidade percebe-se que há uma facilidade maior na escolha do método de custeio a ser adotado.

### ***2.1.1 Custeio Variável***

Existem diversas classificações para os custos e, segundo Martins (2010), uma classificação bastante comum é a que leva em consideração a relação existente entre o valor total do custo e o volume de atividade numa unidade de tempo, dividindo os custos em fixos e variáveis. Assim, dentro de um determinado período de tempo, se a quantidade produzida de um produto depende ou varia de acordo com o consumo, então o custo é variável. Caso contrário, se não existe essa dependência direta entre volume de produção e consumo, então o custo é denominado de fixo.

Após destacar o conceito de custo variável, pode-se entender mais facilmente a forma de apropriação de custos por meio do custeio variável. Conforme salienta Velter e Misságia (2012), o custeio variável tem também outras denominações como custeio direto, custeio marginal e custeio por não absorção e consiste em imputar ao produto ou serviço somente os custos e despesas variáveis. Já os custos e despesas fixos são separados e levados ao resultado do período, sendo, portanto, despesas do período. Em sentido diverso, a Resolução CFC nº 1.366/11, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade referente ao Sistema de Informação de Custo do Setor Público faz distinção entre custeio direto e custeio variável, preceituando que custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação e custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Os Princípios Contábeis hoje em vigor e que devem ser seguidos tanto pelas empresas privadas quanto pela Administração Pública, não permitem a adoção do custeio variável, em conformidade com Martins (2010, p. 202), que afirma que esses princípios “não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável”. O referido autor afirma, ainda, que o custeio variável fere principalmente os princípios de regime de Competência e a Confrontação.

Na visão de Mauss e Souza (2008), a contabilidade de custos tem uma natureza gerencial e não está sujeita, no âmbito público, a regramento normativo de caráter tributário ou societário que obrigue ou proíba a adoção de determinado método de custeio, dentre eles o custeio variável. Assim, as especificidades de cada órgão, é que levarão o gestor a tomar uma decisão a respeito do método ou combinação de métodos mais apropriados.

Sabe-se que o custeio variável é útil para fins gerenciais, pois é considerado também uma forma de custeio marginal, que está associado à margem de contribuição de um produto ou serviço facilitando o diagnóstico do retorno do investimento da empresa. Nesse contexto, Iudícibus et al. (2010, p. 505), ensina que “todavia, não se pode deixar reconhecer que o método tem inúmeros méritos, particularmente para fins gerenciais, por permitir melhor análise da *performance* empresarial.”

A análise do ponto de equilíbrio para a especificação do melhor preço de venda de um produto ou serviço torna-se perfeitamente realizável quando se utiliza o método de custeio variável. Desta forma, o gestor pode tomar uma decisão de especificar qual o preço que traga o maior retorno para a organização. Entretanto, a finalidade do serviço público prestado diretamente por um órgão público não é o lucro, mas sim o atendimento de uma necessidade da população com presteza, qualidade e menor dispêndio possível.

Ao fazer uma comparação entre o setor privado e o setor público, é possível observar que a mesma importância atribuída à contabilidade de custos pelas empresas que visam o lucro também deve existir no âmbito público, conforme pode-se constatar na lição de Castro (2011, p.27) ao afirmar que,

Fazendo um paralelo com a contabilidade do setor privado, as empresas estabelecem seus planos e fixam as ações que vão gerar produtos ou serviços para atingir o objetivo fixado. Como o objetivo da empresa é gerar lucro para remunerar o capital aplicado, as ações são monitoradas pela área de contabilidade de custos para medir o desempenho e avaliar se os preços aplicados são suficientes para produzir a rentabilidade esperada. No setor público, a lógica deveria ser a mesma. As ações se traduzem em metas e estas devem garantir o alcance dos indicadores fixados no planejamento e materializados na gestão, com suporte do orçamento. A diferença fica por conta do resultado, que na empresa é lucro e no setor público, benefício para a sociedade.

### ***2.1.2 Custeio por Absorção***

De acordo com Velter e Missaglia (2012, p. 121), “Custeio por absorção é o processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os custos incorridos em cada fase da produção, independentemente de serem fixos ou variáveis.” O mesmo entendimento é expressado por Martins (2010, p.37), ao afirmar que o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”. Esse mesmo autor enfatiza que este método de custeio é derivado dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Nesse sentido, é aceito pela legislação fiscal, sendo o método aplicável para fins de Imposto de Renda.

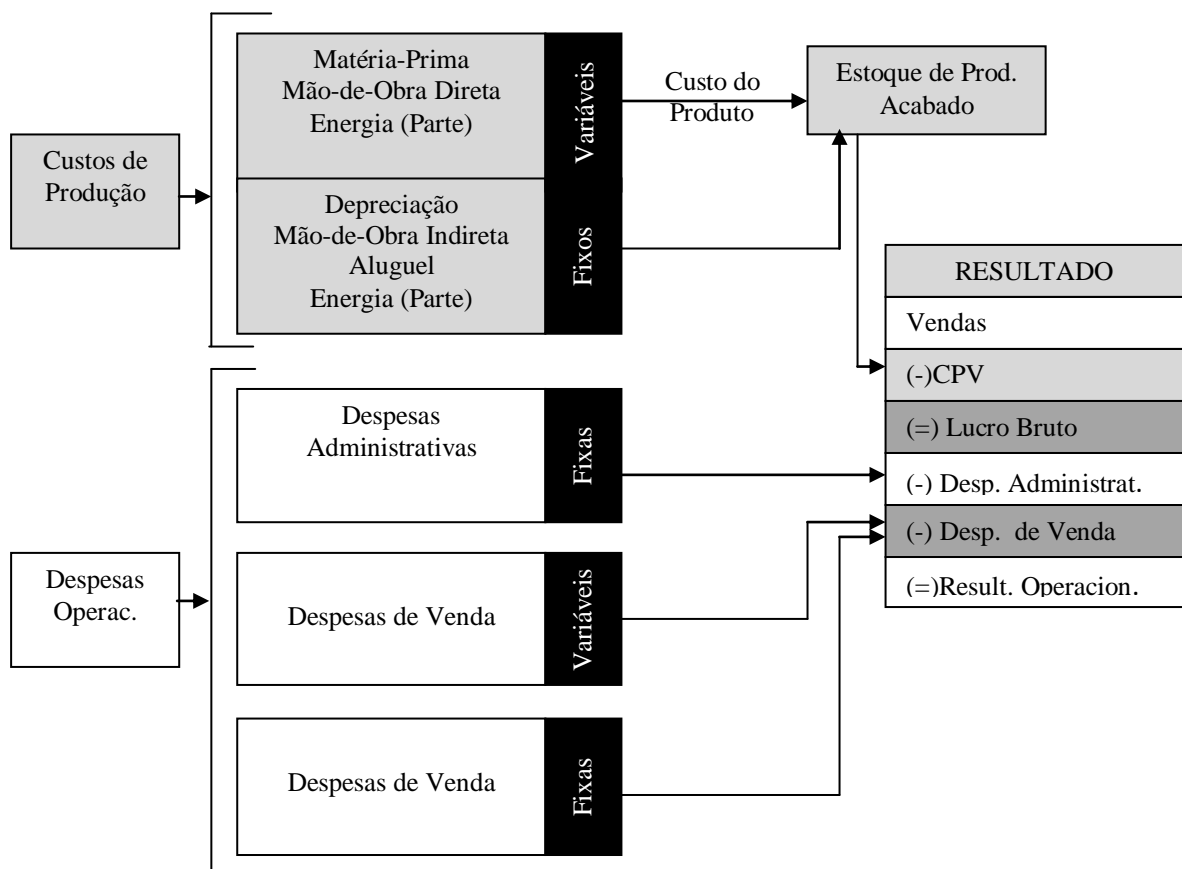
Diante das exigências legais, observa-se que o custeio por absorção é amplamente aplicado na iniciativa privada e, como ressalta Padoveze (2010, p.352):

Historicamente, o custeio por absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa.

Ele está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, pois considera todos os gastos industriais como relacionados com os produtos, enquanto o custeio direto ou variável não integra aos produtos, e aos inventários, o valor dos custos fixos e indiretos.

Constata-se que a adoção do custeio por absorção por parte das organizações parece estar mais calcada na obrigatoriedade imposta pelo fisco e da adequação desse método aos princípios de contabilidade. Nada impede que a organização adote outros métodos, além do custeio por absorção, para facilitar seu controle gerencial.

Figura 1 – Custeio por absorção



Fonte: adaptado de Mauss e Souza (2008, p.46)

Na figura 1, observa-se que os custos fixos e variáveis alocados a um determinado produto irão compor o estoque de produtos acabados. Quando ocorre a venda recebe a denominação de custo dos produtos vendidos, que são deduzidos da receita para a determinação do lucro bruto. Já as despesas fixas e operacionais, que não estão relacionadas com a produção, mas que são necessárias à operação da empresa, compõem os esforços da administração para que o produto seja colocado no mercado. São consideradas despesas



administrativas e de vendas que devem ser deduzidas para a determinação do resultado operacional.

De acordo com os conceitos expostos observa-se que, no custeio por absorção, deve haver uma separação entre o que é custo e o que é despesa, pois somente o que estiver relacionado à produção é que pode ser apropriado como custo por meio deste método. Essa diferenciação assume maior relevância em empresas da iniciativa privada.

Este é um dos métodos de custeio em que existe uma grande variabilidade como bem observa Velter e Missagia (2012, p. 121), ao afirmar que o custeio por absorção é, “também conhecido por custeio pleno ou custeio convencional, custeio tradicional ou, ainda, custeio integral ou custeio global”. Desta forma, o custeio por absorção é gênero do qual todos os outros dele derivados são considerados espécies. Entretanto, o importante nessas espécies é saber quais tipos de custos estão relacionados com a produção, sendo então contabilizados para compor o custo do produto ou serviço.

O método de custeio por absorção pode ser aplicado no serviço público como bem observa Mauss e Souza (2008), destacando a facilidade de implementação e a simplicidade em relação a outros métodos mais sofisticados. Entretanto, deve-se ter em mente que o método mais fácil pode não ser o melhor e, portanto, pode ser preferível adotar um método mais sofisticado que aproprie os custos dos serviços de modo mais preciso, sem que hajam distorções significativas. Isto é válido principalmente quando da adoção do critério de rateio dos custos indiretos.

### ***2.1.3 Custeio por Atividades***

O custeio por Atividades ou custeio baseado em atividades também conhecido como ABC (Activity-Based Costing), segundo Mauss e Souza (2008, p. 56), é

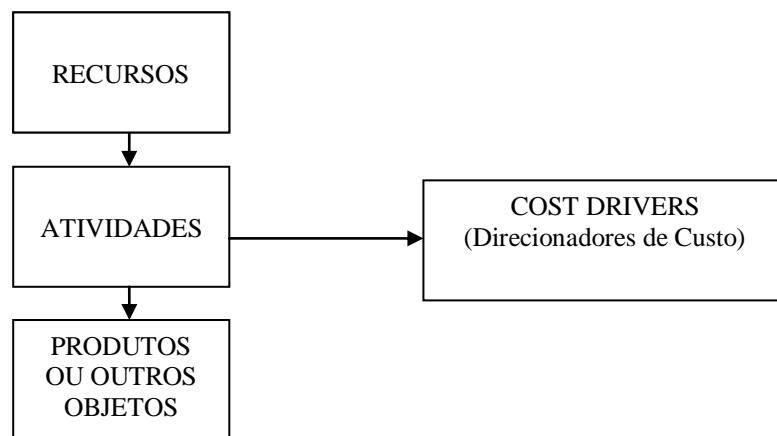
um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização industrial, de serviços ou comercial, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços do que aquela realizada por meio de rateios.

Um dos problemas encontrados na apropriação dos custos são exatamente as diferenças significativas quando se utiliza um critério de rateio arbitrário, como é feito no custeio por absorção. Assim, conforme Martins (2010, p. 87), o Custeio Baseado em Atividades “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Segundo Padoveze (2010, p. 365) pode-se definir o custo por atividade como

um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são, então, alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Figura 2 - Visão conceitual resumida do custo ABC (recursos, atividades, produtos)



Fonte: Adaptado de Padoveze (2010, p.367)

Na Figura 2 é apresentada, de maneira mais simples, como se dá a alocação de recursos às atividades existentes na organização, com a utilização de direcionadores de custos, culminando com o produto ou serviço acabado. O direcionador de custos funciona como um fator de mensuração, fazendo uma ligação entre os produtos e os respectivos recursos ou custos necessários e de acordo com as atividades identificadas.

Nesse mesmo sentido, Martins e Rocha (2010, p.142) destacam o conceito de atividade, afirmando que trata-se de “uma ação em que se utilizam recursos materiais e humanos (input), associados a determinada tecnologia, para gerar bens ou serviços (output).” Afirma, ainda, que atividade é uma boa unidade de análise porque não é tão ampla quanto as funções departamentais nem tão restrita quanto as tarefas, sendo, portanto, mais preciso que o custeio por absorção.

Constata-se que esse método de custeio exige um pouco mais de trabalho que os anteriormente mencionados, pois é necessário o conhecimento de quais atividades estão relacionadas à produção dos bens ou serviços. Some-se a isso o fato de estabelecer criteriosamente o uso de indicadores para a alocação das despesas.

Conforme assinala Martins e Rocha (2010), o processo de custeio por atividades é realizado em três etapas, conforme a seguir: identificação dos grupos de recursos e dos respectivos direcionadores; cálculo das taxas de custo por direcionador; e alocação dos custos aos produtos conforme a sua demanda pelos direcionadores.

Nesse contexto, é necessário identificar as atividades, bem como os custos a elas inerentes. Entretanto, é o direcionador que vai determinar os recursos que as atividades precisam para serem executadas, quando então, é possível fazer o cálculo dos custos.

De acordo com Martins (2010), toda a metodologia e conceitos do Custeio Baseado em Atividade pode também ser aplicado às empresas não industriais, como nas entidades prestadoras de serviços, já que as atividades podem ser constatadas não só na fabricação de produtos, mas também na prestação de serviços.

Como já foi destacado antes, o método de custeio baseado em atividades é mais complexo que os outros métodos analisados, mas reflete com mais fidedignidade os custos do que se deseja mensurar. Desta forma, os dados obtidos podem ser mais confiáveis para uma tomada de decisão dos gestores públicos.

As atividades da organização para produzir o seu produto ou prestar o seu serviço precisam ser identificadas de modo a permitir o custo real incorrido e desta forma, comparado com algum padrão ideal. Assim, pode-se medir a eficiência, especialmente diante das novas expectativas da população. Corroborando esse entendimento, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 962) afirmam que

A preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades exercidas pelo governo ganhou força no bojo das demandas por melhoria da performance e da eficiência do setor público, e da concomitante pressão por mudanças na contabilidade pública, para que decisões sobre o uso dos recursos orçamentários tenham por foco os resultados a ser obtidos com os recursos extraídos da população por meio dos impostos. Assim, não basta saber quanto o

governo gasta com a provisão de bens e serviços, é importante saber qual o resultado gerado por esse gasto e se esse mesmo resultado poderia ser alcançado com menores custos para o contribuinte.

Segundo De Souza et al. (2008, p. 12) , “avaliar o desempenho das atividades sob responsabilidade dos gestores públicos requer uma contabilidade divisional, utilizando-se do custeio direto e do método ABC para o rastreamento dos expressivos custos indiretos.”

Partindo dessa afirmativa, constata-se que o método ABC pode ser aplicado em conjunto com outro método de custeio. As características das atividades e dos produtos ou serviços, associadas a qual tipo de informação a organização necessita é que vão implicar na adoção do método ABC puro ou em conjunto com outro método.

Mendes (2005, p.53) afirma que “o custeio ABC estuda o consumo de recursos pelas atividades realizadas pela entidade e a forma de distribuição destes custos aos seus produtos e/ou serviços, denominados objetos de custos.” Ressalta, ainda, que para a implantação do custeio ABC deve-se fazer a identificação das atividades relevantes, atribuição dos custos às atividades e distribuição dos custos das atividades aos objetos de custos.(MENDES, 2005).

## **2.2 Sistema de acumulação de custos**

Existem muitos sistemas de acumulação de custos, mas somente alguns são utilizados com mais frequência e, de acordo com Velter e Missaglia (2012, p.119), são conhecidos como:

1- Sistema de Acumulação de Custos por Ordem de Produção – é o sistema utilizado quando a entidade produz e vende os produtos ou serviços por encomenda de outrem. Nesse sistema, os produtos ou serviços são específicos àquele produto ou serviço e os custos de materiais, mão de obra e demais custos são a ele atribuídos. Geralmente nesta forma de produção há alguma incerteza quanto ao preço a ser cobrado, visto que faltam à empresa parâmetros de custos prévios.

2- Custeamento por Processos ou por Departamentos – é o sistema que a entidade utiliza quando fabrica ou presta serviços de modo contínuo ou em série. Objetiva-se determinar e controlar os custos pelos departamentos, setores ou fases produtivas e dividir esses custos pela quantidade produzida durante certo período. Comparado ao sistema anterior, que deseja custear a unidade de produto, este sistema visa custear o processo fabril.

Para todos os sistemas de acumulação de custos podemos adotar os critérios de custeio por absorção, custeio direto (ou variável) ou ABC.

Observa-se que a forma como se dá a acumulação dos custos depende do modo como os produtos ou serviços são prestados, ou seja, se há um processo fabril ou prestação de

serviços contínuos ou se as atividades são realizadas quando existe uma ordem ou encomenda pelo produto ou serviço. Esses conceitos são particularmente importantes, principalmente quando aplicados ao processo eleitoral, pois a eleição é um serviço que tem começo, meio e fim e são realizadas em anos alternados.

### **2.3 Administração Pública**

A Administração pública vem sendo objeto de análise por parte dos estudiosos e pesquisadores e, tendo em vista que o presente estudo está relacionado à esfera pública, é fundamental a colocação de alguns conceitos dessa área.

Segundo Di Pietro (2007, p.52), “a Administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos.” Assim, a atividade executada pela Administração pública diretamente ou indiretamente é caracterizada como um serviço público.

Como bem salienta Kohama (2012, p.1), “os serviços públicos podem abranger atividades que competem exclusivamente ao Estado, e por ele são exercidas diretamente, e atividades exercidas por delegação do poder público, atendendo a interesses coletivos ou ao bem-estar geral”. Assim, percebe-se que o próprio Estado pode colocar o serviço público à disposição da sociedade ou pode ser realizado por delegação de competência, inclusive a particulares, que permita a prestação desse serviço.

É importante destacar o conceito de administração pública direta e indireta que se encontra no Decreto-Lei nº 200 de 1967 em seu art. 4º, especificando que a Administração Federal compreende a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, e da Administração Indireta, que compreende as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e fundações públicas, todas dotadas de personalidade jurídica própria.

Observa-se que o conceito constante desse decreto se refere aos órgãos federais, mas conforme ensina Di Pietro (2007), a Administração Direta é composta por todos os órgãos integrantes da União, Estados, Municípios e Distrito Federal e, às vezes executa

indiretamente a atividade administrativa transferindo-a a pessoas jurídicas de direito público ou privado. Desta forma, o exercício da função administrativa que antes pertencia ao Estado é atribuído a um conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas que são definidos como Administração Pública.

Segundo o art. 37 da Constituição Federal de 1988, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência,[...]”. O princípio da eficiência foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998 e está relacionado ao seu próprio sentido literal de realizar as atividades com qualidade e racionalização dos recursos disponíveis. Observa-se, deste modo, a preocupação do legislador na prestação de um serviço de qualidade com custos reduzidos.

Na Administração Pública existem preceitos específicos que são um tanto dissonantes com os estabelecidos para o setor privado, como destaca Castro (2011, p. 18) ao afirmar que “a Administração Pública deve ser vista, juridicamente, como contraponto da administração privada. Lá, tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe. Na área pública, nada é permitido, somente o que a legislação autoriza”. Todos os procedimentos praticados na esfera pública devem ser autorizados e em consonância com algum instrumento normativo. Às vezes a norma existe, mas falta regulamentação para a aplicabilidade. Constata-se, então, que na Administração Pública existe uma diversidade de limites que devem ser obedecidos e que implicam nos serviços prestados.

A Constituição Federal de 1988 também dispõe em seu art. 2º que o Legislativo, Executivo e o Judiciário são os Poderes da União independentes e harmônicos entre si. Especificamente o Poder Judiciário é composto por órgãos de prestação jurisdicional que estão elencados no art. 92 da Carta Magna brasileira e, dentre estes órgãos encontram-se os Tribunais e Juízes Eleitorais visando a garantia dos direitos políticos dos cidadãos.

Frise-se, por oportuno, que não é o objetivo deste trabalho esgotar o assunto sobre os meandros atinentes a área pública, mas apenas permitir a compreensão das atribuições do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, enquanto órgão público prestador de serviço.

## 2.4 Gerenciamento de Custos na Administração Pública

Há muito que a legislação brasileira se preocupa com a gestão de custos na Administração Pública, mas ainda é incipiente a sua aplicabilidade. A esse respeito, Mauss e Souza (2008, p. 2) afirmam que,

[...] não há uma preocupação com os dispositivos legais, como os da Lei Federal nº 4.320, que desde 1964 já legisla a respeito e impôs no art. 99 que os serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação de custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Observe, ainda que a Lei nº 4320/64, em seu art. 85, dispõe que

os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Segundo a Constituição Federal Brasileira de 1988, o planejamento orçamentário deriva do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamentos Anuais. O Plano Plurianual se refere a programas de duração continuada, extrapolando um exercício financeiro com objetivos e metas fixados para um período de quatro anos. A Lei de Diretrizes Orçamentárias dispõe sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e formas de limitação de empenho, normas relativas a controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos. Veja que a própria Constituição, através da LDO, especifica a necessidade de controle de custos que propicie a avaliação dos resultados da gestão. Já a Lei Orçamentária Anual é onde se estabelece um programa para as ações a serem executadas pelo órgão no período de um ano e que estão de acordo com o Plano Plurianual.

Todos os recursos que um órgão público se utiliza para prestar os serviços à comunidade são advindos da receita pública previstas no orçamento público. Ocorre que no âmbito público o reconhecimento da receita orçamentária é visto sobre o enfoque patrimonial e enfoque orçamentário de forma distinta e, segundo Kohama (2012, p. 66),

O reconhecimento da receita orçamentária, sob o enfoque patrimonial, deve utilizar a variação ativa ocorrida no patrimônio, em contrapartida do direito no momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades, cujo procedimento é conhecido como regime de competência. Por

outro lado, o reconhecimento da receita orçamentária, sob o enfoque orçamentário, atende a dispositivo da Lei nº 4320.64, que evidencia a característica de serem consideradas como receita, o momento do efetivo recolhimento (recebimento) efetuado aos cofres públicos, cujo procedimento é conhecido por regime de caixa.

Ao se analisar a lei a respeito da adoção de um sistema de custos no setor público, o que se observa é que o legislador teve boa intenção ao redigir o texto do dispositivo, mas a despeito da obrigatoriedade, ficou omissa quanto à penalidade a ser aplicada em caso de inobservância por parte das entidades públicas. Houve, ainda, uma excessiva preocupação apenas com os serviços industriais deixando de considerar os demais serviços da administração pública.

Pouco tempo depois da publicação da Lei Federal nº 4.320, de 1964, que trata das normas gerais de direito financeiro para os entes da Federação, o Decreto-lei nº 200 de 1967, propôs a reforma administrativa e em seu art. 79 dispôs que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados de gestão”. Observe que houve uma imposição, uma obrigatoriedade e não apenas a faculdade de o órgão público poder apurar os custos dos serviços prestados à população. Apesar do caráter impositivo presente nessa norma legal, o que se tem observado é o permanente descumprimento por parte dos órgãos públicos.

Em 1986, o Decreto Federal nº 93.872 dispôs sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualizando e consolidando a legislação pertinente. Através da adoção do princípio da unificação de caixa preconizado pela Lei nº 4.320/64, a Administração Pública procurou gerir melhor os recursos à sua disposição de modo bem mais eficiente que a gestão descentralizada.

A Lei Complementar Federal nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 50, § 3º, obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Percebe-se que o controle do gasto público foi ganhando relevância aproximando as diretrizes antes só aplicadas ao setor privado também ao setor público. Isto porque se um empresário deseja saber como está utilizando seus recursos de modo a conseguir um retorno maior sobre o seu investimento, também o gestor público necessita saber como, onde, por quê e para quê gastar seus recursos. Some-se a isso o crescente anseio



para a transparência das contas públicas e a necessidade de parâmetros com outros segmentos que prestem serviços semelhantes.

Nesse mesmo raciocínio, De Souza et al. (2008, p.1) afirmam que,

A reforma administrativa impôs aos gestores públicos a necessidade de avaliação do seu desempenho. Isso se deu por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998, a qual dispôs sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças a fim de direcionar os gestores públicos para a busca da eficiência e eficácia gerencial. Tal norma foi respaldada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000 – LRF), que buscou estabelecer parâmetros para uma gestão pública responsável. Esse novo modelo de gestão pressupõe a ação planejada e transparente, mediante o cumprimento de metas que deverão ser constantemente mensuradas, o que somente será possível por meio de uma contabilidade gerencial alimentada por padrões que devem ser estabelecidos no planejamento. Com esta base, a mensuração dos resultados do desempenho dos gestores e da entidade governamental tornou-se mais factível e produtiva, sendo possível demonstrar sua eficiência econômica, por meio do seu resultado e o cumprimento da LRF.

Observa-se que, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, houve corroboração da obrigatoriedade de um sistema de custo para o setor público existente na legislação anterior. Entretanto, não foram fornecidas as diretrizes, cronograma para aplicabilidade e muito menos como se daria a implantação desse sistema de custos. Assim muitos órgãos públicos ficaram sem saber por onde começar para atender a legislação, não adotando até o momento esse sistema, como é o caso do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. Ressalta-se que esse Tribunal procura se alinhar às diretrizes estabelecidas pelo Tribunal Superior Eleitoral, que, embora já tenha realizado um estudo sobre implantação de sistema de custos, ainda não o colocou em efetivo funcionamento.

A Lei Federal nº 10.180 de 2001 foi um marco para o sistema de contabilidade do governo Federal e, segundo o art. 15 dessa lei, esse sistema tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar, entre outros, os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. A entrada em vigor dessa lei e da Lei de Responsabilidade Fiscal ensejou a aprovação do Acórdão 1078/2004 do Tribunal de Contas da União, determinando que a Secretaria de Orçamento e Finanças do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão adotasse providências para que a administração pública federal pudesse dispor com a maior brevidade possível, de um sistema de custos.

Essa obrigatoriedade resultou na publicação, em 26 de outubro de 2005, da Portaria Interministerial nº 945 instaurando uma comissão composta por servidores de diversos órgãos da Administração Federal com a finalidade de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos que viesse a subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.

O Decreto Federal nº 6.976 de 2009, tratou especificamente do Sistema de Contabilidade Federal e reafirmou a importância de um sistema para o registro e gerenciamento dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. Para atender a essa prerrogativa, a Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011, criou o sistema de custos do governo federal, e em seu art. 3º dispôs que “integram o Sistema de Custos do Governo Federal a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda como órgão central e os órgãos setoriais”. Saliente-se que esta mesma portaria facultou também ao Poder Judiciário a integração como órgão setorial. Nesse sentido, o TRE-CE, enquanto integrante do Poder Judiciário da União pode, se assim o desejar, fazer parte desse Sistema de Custos.

Entretanto, conforme Mendes (2005, p. 8), “o TSE, administrador do processo eleitoral brasileiro, decidiu participar desse grupo pioneiro em 2001, quando contratou o projeto para o desenvolvimento de um sistema de apuração de custos para o processo eleitoral junto à UFRJ.”

Assim, percebe-se que o Tribunal Superior Eleitoral, responsável pela publicação das Resoluções relativas às eleições e às quais os Tribunais Regionais devem obediência, preferiu o desenvolvimento de um sistema próprio que determinasse o custo do voto no processo eleitoral. Ainda segundo Mendes (2005) esse sistema recebeu o nome de SIGEPE (Sistema de Informações Gerenciais do Processo Eleitoral) e demandou o trabalho de técnicos por um período de dezesseis meses e que o TSE não o considerou como concluído, não tendo colocado em operação, pois pretendia um sistema de apuração de gastos por atividades e não apenas um sistema de custos.

Segundo a Resolução CFC nº 1.366/11, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) é obrigatório em todas as entidades do setor público. Em que pese essa obrigatoriedade, a resolução foi tolerante ao permitir que a implantação seja feita de forma

gradual e a faculdade de não utilizar a norma a partir de 1º de janeiro de 2012 desde que a entidade esteja sujeita a legislação que estabeleça prazo distinto, hipótese em que pode começar a utilizar a norma a partir do prazo estabelecido na legislação a que está submetida.

A Secretaria do Tesouro Nacional cumpriu acórdão do TCU e colocou em operação o Sistema Integrado de Custos e, a portaria STN nº 437/2012 dispôs em seu art. 6º que a implementação do sistema de custos deverão ser adotados pelos entes da Federação gradualmente até o final do exercício de 2014. Constatou-se, então, o caráter obrigatório de um sistema de custos no âmbito federal a ser colocado em prática, dentro em breve, por todos os órgãos que ainda não o adotaram.

No âmbito da Justiça Eleitoral, o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) contratou com a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), conforme já comentado, o desenvolvimento de projeto para o desenvolvimento de um sistema de custos. Esse sistema recebeu o nome de SIGEPE que foi objeto de estudo e, conforme Mendes (2005) se propunha a analisar o sistema de apuração de custos do processo eleitoral brasileiro em conformidade com a teoria contábil de modo a contribuir para uma melhor transparência em relação a metodologia de apuração de custos. A autora conclui que, desta forma, auxiliaria a sociedade a entender os resultados publicados pelo TSE.

Sabe-se que este projeto foi concluído, mas até o momento ainda não foi implantado, pois em notícia veiculada na página do TSE na internet, representantes do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e de cinco Tribunais Regionais Eleitorais (TREs), integrantes da Comissão de Estudos para a Implementação de Sistemas de Custos na Justiça Eleitoral, estiveram no dia 18 de dezembro de 2012 na sede do TRE do Rio de Janeiro (TRE-RJ) para conhecer o Sistema de Controle Integrado de Custos (CIC), criado pela corte fluminense e único do gênero no âmbito da Justiça Eleitoral. (TRE-RJ..., 2012).

De acordo com Martins (2010), os princípios e as técnicas da Contabilidade de Custos passaram a ser utilizadas de maneira apropriada, haja vista que a situação das empresas de serviços era absolutamente similar às empresas industriais. Desta forma, observa-se que é perfeitamente possível a adoção de um método de custos no serviço público com o auxílio de um sistema desenvolvido para tal finalidade. Em um futuro breve, os gestores

públicos verão que os resultados advindos desse procedimento servirão a não somente atender a legislação, mas, e principalmente, para um melhor gerenciamento do serviço público.

Segundo Padoveze (2010, p.47, grifo do autor), “para se fazer, então, contabilidade gerencial, é mister a construção de um Sistema de Informação Contábil Gerencial”. Em outras palavras, é possível fazer e é possível ter contabilidade gerencial dentro de uma entidade, desde que se construa um Sistema de Informação Contábil.

A contabilidade deve adotar o regime de competência ao efetivar os registros e, no que se refere ao regime de competência na Administração Pública, Kohama (2012, p. 39) afirma que

no Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Podemos dizer que o reconhecimento da receita e despesa orçamentária, em relação ao reconhecimento do regime contábil, deve ser entendido: a) Sob o enfoque orçamentário: entende-se que o regime contábil é o misto, pois, a receita orçamentária é reconhecida pelo regime de caixa, e a despesa orçamentária é reconhecida pelo regime de competência; b) Sob o enfoque patrimonial: entende-se que a receita orçamentária e a despesa orçamentária são reconhecidas pelo regime de competência.

Percebe-se que, devido essa adoção de regime contábil misto é necessária uma adaptação quando da alocação dos recursos levando-se em consideração os estágios da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, o empenho da despesa é um ato proveniente de autoridade que cria para o Estado a obrigação de pagamento, podendo estar sujeita a implemento de condição. Já a liquidação tem por fim verificar se o credor cumpriu o contrato, entregando o material ou prestando o serviço, com respaldo em documentos comprobatórios do crédito. E por fim, cumpridas as exigências legais, a autoridade competente determina a ordem de pagamento da despesa.

## **2.5 Sistema de Custo Integrado**

Antes de conhecer como se dá a integração de um sistema de custos é preciso verificar o que é um sistema e como ele funciona. Assim, conforme Padoveze (2010, p. 48),

Sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação. Entre outras palavras, sistema é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem, formando um todo unitário e complexo. Como

uma resultante do enfoque sistêmico, o todo deve ser mais que a soma das partes. Fundamentalmente, o funcionamento de um sistema configura-se a um processamento de recursos (entradas do sistema), obtendo-se, com esse processamento, as saídas ou produtos do sistema (entradas, processamento, saídas).

Partindo desse pressuposto, observa-se que o conjunto de elementos que se unem para realizar um objetivo pode ser considerado sistema. Desta forma, uma empresa ou organização, seja privada ou pública, também reúnem elementos para realizar um objetivo comum ao grupo. Ainda segundo Padoveze (2010, p. 48), “os sistemas classificam-se em sistemas abertos ou fechados. Os sistemas fechados não interagem com o ambiente externo, enquanto que os sistemas abertos caracterizam-se pela interação com o ambiente externo, suas entidades e variáveis”.

A Resolução do CFC nº 1129, de 21 de novembro de 2008 prescreve que a estrutura do sistema contábil do setor público é organizada na forma de sistema de informações composto pelos subsistemas: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Discorre ainda, sobre cada um desses subsistemas, descrevendo-os conforme abaixo:

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11;
- Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Observa-se que um sistema integrado pressupõe a interligação entre esses subsistemas e outros subsistemas de informações para o fornecimento de informações sobre o patrimônio público. Os dados gerados por cada um desses subsistemas dão suporte à contabilidade gerencial e dessa forma, os gestores podem tomar uma decisão mais fundamentada, estabelecendo indicadores capazes de medir a eficiência, avaliando o desempenho das atividades e os resultados alcançados.

O art. 3º da Portaria Interministerial nº 163/2001 dispõe que a classificação da despesa, segundo sua natureza, compõe-se de: I – categoria econômica; II – grupo de natureza da despesa; III – elemento de despesa.

Quando se fala em custo logo se associa a algum tipo de gasto ou desembolso para a produção de um bem ou serviço. Assim, ao se analisar o custo no serviço público deve-

se analisar o comportamento da despesa. Kohama (2012, p.100) afirma que a estrutura da natureza da despesa será “c.g.mm.ee.dd”, onde: “c” representa a categoria econômica; “g” o grupo de natureza da despesa; “mm” a modalidade de aplicação; “ee” o elemento de despesa; e “dd” o desdobramento facultativo do elemento de despesa. Esse é o modelo adotado pelo TRE-CE para aferir sua execução orçamentária, ou seja, a alocação de sua receita orçamentária em rubricas específicas.

Segundo Rezende, Cunha e Bevilacqua. (2012, p. 985), a proposta do sistema de Informações de Custos para o governo Federal estabelece que

as informações de custo integram-se conceitual e sistematicamente aos subsistemas de orçamento público, contabilidade governamental e processamento de dados, para compor um sistema de informações contábeis gerenciais do ente público a ser construído com base em dados e informações internas. Estabelece, ainda, que as informações de custo serão obtidas mediante reclassificações e ajustes nos dados de receitas e despesas gerados pela contabilidade governamental, de tal modo que os custos serão apropriados por categorias do sistema orçamentário (programática, funcional e institucional) e por produtos e serviços prestados, que estejam identificados e mensurados no sistema orçamentário. A acumulação dos custos de projetos e atividades, de acordo com a hierarquia do sistema contábil orçamentário, permitiria, então, obter o custo dos programas. Assim, o orçamento propiciaria o insumo para a obtenção dos custos e os custos forneceriam o insumo para a melhoria da qualidade do orçamento.

## **2.6 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.**

A Administração Pública Federal, no tocante a assuntos orçamentários e financeiros, tem a seu dispor o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI e, de acordo com Nyama e Silva (2011, p. 306),

trata-se de “um sistema de processamento, execução e controle financeiro que foi criado pelo Serpro, uma empresa pública de processamento de dados. O sistema permite a escrituração contábil das operações através do uso de eventos. O SIAFI enfatiza o registro dos eventos, sendo que os mais corriqueiros são padronizados.”

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI foi implantado no âmbito da administração pública federal no ano de 1987 e o TRE-CE, enquanto órgão integrante da Justiça Federal, também passou a utilizá-lo. Ao analisar-se o histórico sobre esse sistema, constatam-se as dificuldades enfrentadas antes da utilização do SIAFI e as melhorias conquistadas com a sua implantação, principalmente para fins gerenciais.

Sem sombra de dúvida o SIAFI trouxe significativas mudanças para a Contabilidade Pública e, conforme Castro ( 2011, p. 108),

O SIAFI é um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI e vice-versa.

Percebe-se que o SIAFI é considerado um primeiro passo para que a implantação de um sistema integrado torne-se realidade. Entretanto, o SIAFI sozinho não é capaz de informar a utilização de recursos em uma determinada atividade da organização. Pode até alocar as despesas em categorias, elementos, sub-elementos, mas não se relacionam com cada atividade necessária para se produzir um produto ou serviço.

No entendimento de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 961), a

[...] contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores.

Assim, constata-se que o SIAFI, enquanto Sistema que retrata a própria Contabilidade Pública no âmbito Federal, embora disponha de registros e relatórios padronizados, não é capaz de identificar o real custo dos bens e serviços das entidades públicas. No entendimento de Mendes (2005), o SIAFI objetiva apenas a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, sem levar em consideração a forma como as operações são gerenciadas e a atribuição dos custos a essas operações, não atendendo às necessidades dos gestores.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Características da pesquisa

Segundo Beuren (2003), quando há pouco conhecimento sobre o assunto a ser abordado caracteriza-se a pesquisa como exploratória. Afirma, ainda que a pesquisa descritiva é um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa. Assim, ao se analisar as características da presente pesquisa, o modo de executá-la e a forma de atingir os objetivos pretendidos, optou-se por realizar uma pesquisa do tipo exploratória descritiva. Isto porque existem poucos estudos sobre análise de custos na administração pública e ainda é incipiente a aplicação do sistema de custos no serviço público.

Quanto à natureza do problema, pode-se classificar o presente estudo como qualitativo, pois visa a obtenção de dados através de uma análise por essa sistemática, de modo a descrever os principais aspectos da elaboração e implantação de um sistema de custos e o reflexo dessa implantação nos resultados dos recursos destinados a eleição no Ceará.

A partir da análise do problema, vislumbrou-se quais os procedimentos a serem adotados que, conforme Beuren (2003, p. 83), “referem-se a maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”. Desta forma, procedeu-se a um levantamento da literatura administrativa disponível, bibliografia sobre custos na administração pública, bem como de todo um acervo documental como resoluções e normas específicas relacionadas ao assunto, de modo a situar o leitor no contexto em que a pesquisa foi realizada.

Os dados da pesquisa de campo foram coletados por meio de documentação indireta documental e da aplicação de um questionário composto de 12 (doze) perguntas enviadas a 84 (oitenta e quatro) gestores do TRE-CE com o auxílio da ferramenta *Googledocs*. A princípio foram selecionados os endereços de e-mails dos participantes da pesquisa, compostos por Chefes de Seção, Coordenadores, Secretários e Diretor Geral. Optou-se por incluir todos os gestores, haja vista que direta ou indiretamente, todas as atividades, mesmo que sejam atividades meio, repercutem na atividade fim do TRE-CE que é a eleição. Assim, deve ser levado em consideração o custo de transferência das atividades meio para a atividade fim da organização resultando no custo total.



O questionário aplicado procurou detectar a percepção dos gestores do TRE-CE quanto aos reflexos da implantação de um sistema de custos baseado em atividades nos resultados dos recursos destinados a eleição no Ceará sob três dimensões: identificação dos custos, metodologia de custeio e utilização de um sistema integrado de custos. As questões foram padronizadas de modo que a sequência se apresentava da mesma forma para todos, que deveriam responder em uma escala de 4 pontos de *Likert*: 1- Discordo totalmente, 2- Discordo parcialmente, 3 – Concordo parcialmente e 4 – Concordo totalmente.

O tema custos abordado na pesquisa não é de amplo conhecimento por parte de todos os participantes, motivo pelo qual, ao manter-se contato telefônico com os informantes para se ter certeza que o questionário foi recebido, constatou-se a resistência de grande parte dos gestores em responder ao questionário alegando não ter relação direta com as eleições.

Outra limitação foi o fato de o informante não encontrar-se disponível no período de realização da pesquisa, seja por estar de viagem a serviço, férias, licença, entre outros afastamentos, motivo pelo qual obteve-se resposta de apenas 15 questionários, correspondente a 17,85% do total enviado e que caracteriza uma amostra satisfatória.

O questionário foi revisado e a ferramenta de envio pelo *Googledocs* testado junto à Chefe da Seção de Capacitação do TRE-CE, com o envio de e-mail e confirmação do recebimento por telefone, bem como analisadas a compreensão e forma de apresentação do questionário.

Utilizou-se também, para a presente pesquisa, a metodologia de estudo de caso de gerenciamento de custos no Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. A apresentação dos métodos de apuração de custos plausíveis para o setor público existentes fez-se necessária, de modo a possibilitar a identificação do melhor método de apuração de custos para a realização de uma eleição no Ceará, partindo do pressuposto que o método do custeio baseado em atividades apresenta-se mais adequado ao serviço público.

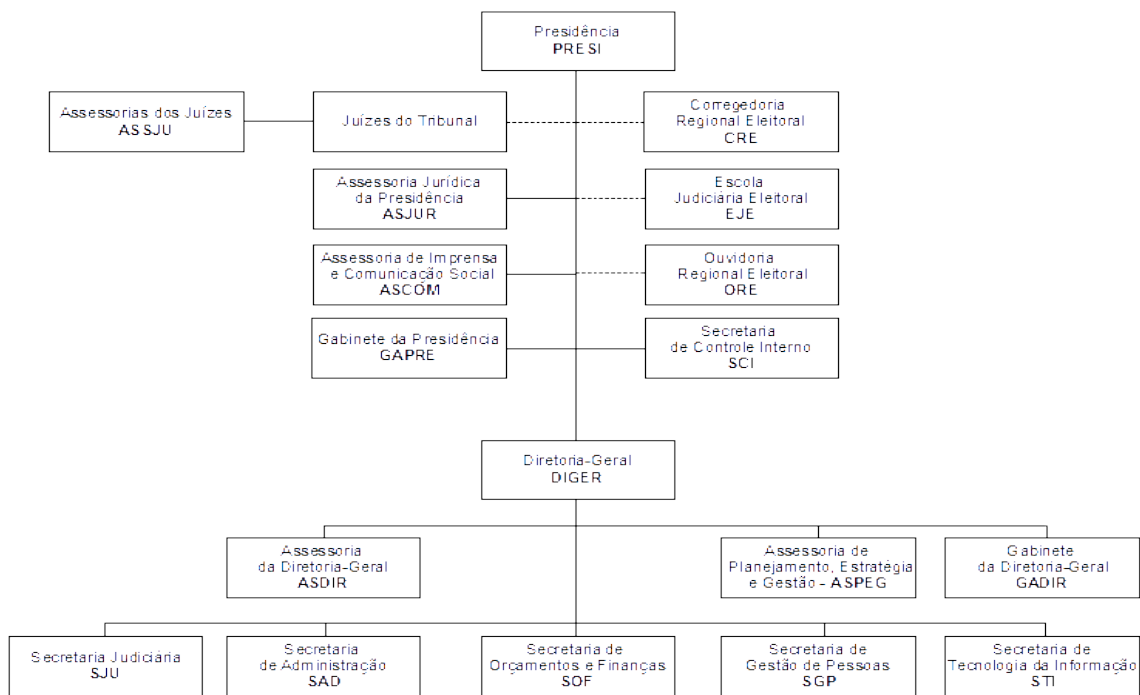
### **3.2 Ambiente do estudo: Tribunal Regional Eleitoral do Ceará**

O Tribunal Regional Eleitoral do Ceará é um órgão do Poder Judiciário da União e, de acordo com o art. 1º da Resolução TRE-CE nº 257 de 2004, tem sede na Capital,

jurisdição em todo o Estado e compõe-se como previsto na Constituição Federal. Desta forma, este órgão presta um serviço público onde consta a garantia do exercício do voto para as pessoas maiores de dezesseis anos, ainda que analfabetos. Para isso, despense recursos que no ano de 2012 destinou a importância de dez milhões setecentos e setenta e um mil cento e cinquenta e dois reais e quarenta e sete centavos, segundo dados do Planejamento Integrado Eleições 2012 do TRE-CE (PLANEJAMENTO..., 2012).

Levando-se em consideração que em 2012 o Ceará contava com 6.192.371 eleitores, dos quais 1.612.155 em Fortaleza e 4.280.516 eleitores nas zonas do interior do Estado, segundo dados extraídos do sítio do TSE, então, pode-se afirmar que o custo do voto foi de R\$ 1,74 (Um real de setenta e quatro centavos).

Figura 3 – Organograma do TRE-CE



Fonte: [www.tre-ce.gov.br](http://www.tre-ce.gov.br) (2013)

A partir da visualização do organograma do TRE-CE pode-se verificar que existem seis Secretarias. Nessas Secretarias existem, ainda, as Coordenadorias e suas respectivas Seções que realizam as atividades atinentes ao estabelecido no Regimento Interno do Tribunal para atingirem a missão institucional.

Deve ser observado que para a atividade fim da Justiça Eleitoral do Ceará, em período eleitoral, o plano de eleições é subdividido em projetos e estes, em atividades que são atribuídas a um gestor de contrato. Cada projeto tem um encarregado que reúne todo o

planejamento orçado pelos gestores de contrato com base em um custo histórico do que foi gasto em eleições passadas. Assim, o principal para a eleição é o macroprocesso, ou seja, o modo como as atividades fim da organização são realizadas para atingirem o seu objetivo.

A Resolução TRE-CE nº 497/2012 que dispõe sobre a revisão do Planejamento Estratégico para o período 2012-2014 no âmbito da Justiça Eleitoral do Ceará traz o referencial estratégico a seguir:

- Negócio – Administração do processo eleitoral do estado do Ceará.
- Missão – Garantir a legitimidade do processo eleitoral.
- Visão 2014 – Ser modelo de excelência na gestão do processo eleitoral e na educação política da sociedade.
- Estratégias - Fortalecer a atuação jurisdicional da Justiça Eleitoral do Ceará, modernizar a estrutura, os processos de trabalho e a gestão, aperfeiçoar a realização das eleições e promover a cidadania e a responsabilidade socioambiental.
- Valores Institucionais – Ética, valorização de pessoas, transparência, justiça e cidadania.
- Política de Qualidade - Planejar, instruir, realizar e apurar as eleições com transparência, rapidez e segurança. Prestar a jurisdição com devotamento, abertura democrática, celeridade e competência. Promover a melhoria contínua dos processos e serviços, fortalecendo a democracia no país.

Os objetivos estratégicos, em número de treze, também estão dispostos na Resolução TRE-CE nº 497/2012 e são os especificados a seguir:

- Prestar serviços de excelência
- Garantir a agilidade nos trâmites judiciais e administrativos
- Aprimorar o processo eleitoral
- Buscar a excelência na gestão de custos operacionais
- Fomentar a interação e a troca de experiências entre instituições
- Aprimorar a comunicação com públicos externos
- Promover a cidadania
- Melhorar a relação com o meio ambiente
- Desenvolver competências necessárias às atividades institucionais
- Motivar e comprometer magistrados e servidores com a execução da estratégia
- Garantir a infraestrutura apropriada às atividades institucionais
- Garantir a infraestrutura de tecnologia da informação
- Assegurar recursos orçamentários necessários à execução da estratégia

Dentre esses objetivos, merece destaque em relação ao tema deste trabalho, a busca da excelência na gestão de custos operacionais, aprimorar o processo eleitoral e assegurar recursos necessários à execução da estratégia.

Em relação ao objetivo de busca da excelência na gestão de custos operacionais, a Resolução do TRE-CE prescreve que deve-se garantir a economicidade dos recursos por meio

da racionalização dos processos de trabalho e da aquisição e utilização de todos os materiais, bens e serviços, bem como da melhor alocação dos recursos humanos necessários à prestação jurisdicional e às atividades administrativas. Os custos operacionais envolvem: gastos com telefonia, energia elétrica, água, combustíveis, serviços de limpeza e segurança e material de consumo.

Já o objetivo de aprimorar o processo eleitoral visa garantir o aprimoramento contínuo do processo eleitoral, bem como o aperfeiçoamento do planejamento integrado de eleições, com o objetivo de realizar eleições com qualidade, celeridade e segurança.

No que se refere ao objetivo de assegurar recursos necessários à execução da estratégia têm-se que o gerenciamento do orçamento deve ocorrer de forma integrada, visando assegurar e gerir recursos que viabilizem as ações e metas necessárias à execução da estratégia.

No Tribunal Regional Eleitoral do Ceará existem servidores efetivos e requisitados para que a prestação do serviço público eleitoral chegue ao cidadão. O quadro de pessoal é formado então, por Analistas e Técnicos Judiciários que podem exercer suas atribuições em uma das 123 Zonas Eleitorais existentes no Estado do Ceará ou na Secretaria do Tribunal. Dessas 123 Zonas Eleitorais, 13 estão localizadas na Capital, Fortaleza, e as restantes no interior do Estado, segundo informação retirada do sítio do TRE-CE na internet. (ZONAS..., 2012).

Um cartório eleitoral pode englobar uma ou mais zonas eleitorais, significando que pode abranger mais de um município. É interessante essa ressalva porque, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, o Ceará é composto por 184 municípios, mas todos têm a prestação do serviço eleitoral.

No website do TRE-CE encontra-se o significado de uma zona eleitoral destacando que:

corresponde a uma região geograficamente delimitada dentro de um Estado, gerenciada pelo cartório eleitoral, que centraliza e coordena os eleitores domiciliados na localidade. Uma zona pode ser composta por mais de um município, ou apenas por parte dele, e normalmente segue a divisão de comarcas da Justiça Estadual – limite territorial de competência de cada juízo. (ZONAS..., 2012).

A População objeto da investigação foi composta de 84 (oitenta e quatro) gestores do TRE-CE, compostos de Analistas, Técnicos Judiciários, ocupantes de cargos comissionados e função de confiança e alguns poucos servidores requisitados ou sem vínculo com a administração que ocupam algum cargo ou função de confiança.

Complementarmente, e devido o autor estar inserido no ambiente da pesquisa, tendo inclusive já participado de gestão de contrato de aquisição de itens vinculados a eleição, também foi empregada a observação direta sobre o reflexo da implantação do sistema de custos no TRE-CE a partir da análise do Planejamento Integrado das Eleições 2014 e do Sistema de Monitoramento do Planejamento das Eleições – SIMPLES, que será aplicado pela primeira vez nas próximas eleições.

A unidade objeto desse estudo foi o Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, órgão responsável por todos os procedimentos necessários à realização de uma eleição no estado do Ceará e foi realizado durante o mês de novembro de 2013, tomando como referência a fixação do orçamento para as eleições 2014 disponibilizada no Planejamento Integrado das Eleições.

A técnica de análise de dados consistiu em identificar o custo dos projetos eleitorais tal como é feito atualmente, observar quais os custos das atividades envolvidas no processo eleitoral com a utilização de direcionador, chegando ao custo do método ABC (*Activity Based Costing*) para a realização de uma eleição.

Percebe-se que a realização de uma eleição se aproxima bastante do custo por ordem, haja vista que existe um produto final a ser entregue, que é a disponibilização de urnas eletrônicas para que o eleitor escolha seus representantes políticos no Poder público. A eleição tem, portanto, início e fim determinados com calendário específico e cronograma de atividades a serem realizadas. Desta forma, o direcionador dos custos indiretos a ser utilizado para mensurar os custos das atividades pode ser perfeitamente a folha de tempo de cada atividade relacionada a eleição.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados da pesquisa foi feita de modo a conciliar o exposto no referencial teórico com os dados obtidos nas respostas dos questionários enviados aos gestores do TRE-CE.

É importante, também, nesta seção, fazer uma análise criteriosa do Planejamento Integrado das Eleições 2014, que já foi homologado pela Presidência do TRE-CE e que será utilizado para as eleições vindouras no estado do Ceará.

O Planejamento Integrado das Eleições é um documento que detalha todas as atividades preparatórias das Eleições 2014 desde o período final do prazo do alistamento eleitoral até a diplomação dos eleitos.

Todas as atividades de eleição foram agrupadas nos 12 (doze) projetos que integram o Programa Eleições 2014, a seguir descritos:

- **Apoio Técnico:** reúne as atividades relacionadas à operação dos sistemas eleitorais e das urnas eletrônicas, incluindo a atuação dos Núcleos de Apoio Técnico;
- **Avaliação:** contempla as atividades necessárias à realização do processo de avaliação institucional e compilação do Relatório das Eleições;
- **Cadastro Eleitoral:** compila as atividades preparatórias do Cadastro Eleitoral para a realização da votação eletrônica;
- **Comunicação:** trata das atividades que mantêm os públicos interno e externo atualizados quanto às informações relacionadas ao pleito;
- **Convocados:** estabelece as atividades de preparação dos mesários e demais convocados para o exercício das funções eleitorais;
- **Eventos:** promove as atividades necessárias à realização de diversos eventos relacionados ao pleito;
- **Final de Alistamento:** define as ações estruturadas para realizar o atendimento ao eleitor no período anterior ao fechamento do Cadastro Eleitoral;
- **Materiais e Serviços:** agrega as ações e procedimentos para aquisição de materiais e contratação de serviços para a realização do pleito;
- **Prestação de Contas:** viabiliza a análise e o julgamento de contas eleitorais referentes

ao pleito;

- **Propaganda Eleitoral:** estrutura as atividades necessárias à fiscalização da propaganda eleitoral promovida pelos candidatos e partidos e à efetivação do poder de polícia;
- **Registro de Candidaturas:** estabelece as ações para tramitação dos processos de registro das candidaturas apresentadas pelos partidos políticos;
- **Urnas Eletrônicas:** providencia a logística das urnas eletrônicas que serão usadas no pleito.

Cada um desses projetos tem um líder que ficou encarregado de identificar as atividades relacionadas a seu projeto fazendo uma estimativa dos bens e serviços a serem adquiridos e, conseqüentemente fazendo uma previsão da despesa a ser realizada e que constará do orçamento de eleições.

Quadro 1: Orçamento dos Projetos por Atividades

PROJETO	VALOR	Macroatividades	Atividades
Apoio Técnico	2.698.378,83	24	577
Avaliação	80.000,00	19	104
Cadastro Eleitoral	130.684,79	11	195
Comunicação	55.870,00	18	148
Convocados	4.860.736,67	14	180
Eventos	272.698,96	6	252
Final do Alistamento	93.432,57	19	192
Materiais e Serviços	3.575.536,09	16	212
Prestação de Contas	7.266,20	9	116
Propaganda Eleitoral	82.366,24	9	84
Registro de Candidaturas	3.000,00	8	65
Urnas Eletrônicas	2.088.902,14	19	252
<b>Total Geral</b>	<b>13.948.872,49</b>	<b>172</b>	<b>2377</b>

Fonte: Adaptado do Planejamento Integrado das Eleições 2014 (TRE-CE, 2013)

As Macroatividades e as atividades de cada projeto de eleição são atribuídas a uma ou mais unidades executoras. Essas unidades podem estar previstas na estrutura organizacional ou não, como por exemplo, os Núcleos de Apoio Técnico das Eleições – NAT que são formados por servidores de diversas unidades que dão todo o suporte antes e durante as eleições nas Zonas Eleitorais do interior do Estado.

O direcionador de custo dos recursos no 1º estágio é expresso em quantidades estimadas que pode ser em unidades, diárias, kilometragem, zonas eleitorais e seções. Não se

observou a existência clara de direcionador dos custos indiretos das atividades no 2º estágio ao objeto de custeio eleição.

Quadro 2: Proposta orçamentária para a ação pleitos eleitorais 2014

Subelemento de despesa	Valor (R\$)
3390.14.14 - DIÁRIAS NO PAÍS	1.158.505,98
3390.30.01 - COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS	208.842,01
3390.30.16 - MATERIAL DE EXPEDIENTE	627.144,57
3390.30.17 - MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS	20.903,40
3390.30.18 - MATERIAL DIDÁTICO E TÉCNICO PARA DISTRIBUIÇÃO	46.100,00
3390.30.19 - MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGENS	53.104,65
3390.30.21 - MATERIAL DE COPA E COZINHA	9.421,00
3390.30.22 - MATERIAL DE LIMPEZA E PROD. DE HIGIENIZAÇÃO	51.483,20
3390.30.23 - UNIFORMES, TECIDOS E AVIAMENTOS	92.502,00
3390.30.26 - MATERIAL ELÉTRICO E ELETRÔNICO	12.609,50
3390.30.28 - MATERIAL DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA	266,00
3390.30.30 - MATERIAL PARA COMUNICAÇÕES	50.100,00
3390.30.41 - MATERIAL PARA UTILIZAÇÃO EM GRÁFICA	486,00
3390.30.42 - FERRAMENTAS	1.215,00
3390.30.44 - MATERIAL DE SINALIZAÇÃO VISUAL E OUTROS	1.224,00
3390.32.09 - MATERIAL PARA DIVULGAÇÃO	22.400,00
3390.33.01 - PASSAGENS PARA O PAÍS	82.550,83
3390.33.03 - LOCAÇÃO DE MEIOS DE TRANSPORTE	1.120.882,60
3390.33.05 - LOCOMOÇÃO URBANA	245.634,64
3390.37.01 - APOIO ADMINISTRATIVO, TÉCNICO E OPERACIONAL	2.601.817,49
3390.37.03 - VIGILÂNCIA OSTENSIVA	46.185,10
3390.39.10 - LOCAÇÃO DE IMÓVEIS	10.000,00
3390.39.12 - LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	45.868,76
3390.39.23 - FESTIVIDADES E HOMENAGENS	1.000,00
3390.39.25 - TAXA DE ADMINISTRAÇÃO	243,65
3390.39.41 - FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO	4.261.155,83
3390.39.43 - SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA	101.958,00
3390.39.47 - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO EM GERAL	183.652,11
3390.39.58 - SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES	80.040,00
3390.39.59 - SERVIÇOS DE AUDIO, VÍDEO E FOTO	20.865,00
3390.39.61 - SERVIÇOS DE SOCORRO E SALVAMENTO	20.437,00
3390.39.65 - SERVIÇOS DE APOIO AO ENSINO	332.080,00
3390.39.74 - FRETES E TRANSPORTE DE ENCOMENDAS	1.975.552,64
3390.47.20 - OBRIGAÇÕES PATRONAIS S/SERV. PESSOA JURÍDICA	54.108,40
3390.93.01 - INDENIZAÇÕES	2.000,00
3390.93.05 - INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE - PESSOAL CIVIL	17.469,13
3391.39.47 - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO EM GERAL	389.064,00
<b>TOTAL</b>	<b>13.948.872,49</b>

Fonte: Planejamento Integrado das Eleições 2014 (TRE-CE, 2013)



Observa-se que cada projeto funciona como um centro de custos e cada rubrica de elemento de despesa é alocada de acordo com as atividades dos projetos de modo que diversas atividades comuns podem estar relacionadas a um mesmo sub-elemento de despesa.

De acordo com a Assessoria de Planejamento, Estratégia e Gestão do TRE-CE, para as próximas eleições, o Planejamento integrado das eleições será monitorado por um sistema desenvolvido pelo TRE-PE, Sistema de Monitoramento do Planejamento das Eleições (SIMPLES), que foi cedido por meio de acordo de cooperação técnica com adaptações para o Tribunal do Ceará. Tal sistema advém dos desdobramentos do desenvolvimento do Sistema de Planejamento, Orçamento e Gestão (SIPOG) e deverá monitorar as atividades do planejamento integrado das eleições, execução orçamentária, aquisição de bens e serviços relacionados ao pleito e dar ampla transparência da situação dos projetos a todos os servidores do TRE-CE.

Devido a 90% do orçamento de eleições ser destinado a aquisição de bens e serviços, o custo direto será alocado diretamente de acordo com a quantidade estimada de cada atividade. O plano orçamentário dessas aquisições será cadastrado no SIMPLES e haverá uma integração com o SIAFI com as informações de Notas de empenho e Notas de sistema de diárias para mensurar a execução do orçamento contábil em consonância com o controle gerencial dos projetos.

Observa-se que não se leva em consideração a remuneração dos servidores envolvidos nas atividades da eleição, bem como as horas extras despendidas por esses servidores. Entretanto, deve-se levar em considerado que a remuneração de mão-de-obra representa parcela significativa no custo do serviço público.

Outros direcionadores para os recursos de energia elétrica, comunicação, depreciação de bens móveis e imóveis merecem um estudo mais aprofundado e que não foram levados em consideração nessa pesquisa.

A aplicação do questionário procurou captar a percepção dos gestores do TRE-CE que atuam nas atividades de eleição em relação aos reflexos da implantação de um sistema integrado de custos em três dimensões: identificação dos custos, metodologia de custeio e utilização de sistema integrado de custos.

#### 4.1 Dimensão: Identificação dos custos

Na dimensão de identificação dos custos, a primeira pergunta constante do questionário foi: No TRE-CE existe identificação de custos dos recursos da Eleição?. Procurou-se analisar se os custos relacionados a eleição são identificados antes de serem alocados a cada atividade. As respostas mostraram que 83% concordam que existe algum tipo de identificação dos custos, sendo de 33% acreditam que essa identificação se dá de maneira plena e 50%, responderam que há identificação, mas não uma identificação precisa e apenas 13% acreditam que não existe essa identificação.

Tabela 1: Apuração dos dados da pesquisa: questão 1

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	2	13%
2 - Discordo parcialmente	1	7%
3 - Concordo parcialmente	7	50%
4 - Concordo totalmente	5	33%

Fonte: dados da pesquisa (2013)

A segunda pergunta foi apresentada da seguinte forma: Os recursos destinados à Eleição no Ceará são previamente mensurados?. De acordo com as respostas, constata-se que 93% concordam que deve haver uma mensuração prévia dos recursos destinados à Eleição. Essa concordância não apresentou-se de forma total, pois 53% concordaram apenas parcialmente com a mensuração prévia. Somente 7% dos informantes acham que não deve haver mensuração prévia.

Tabela 2: Apuração dos dados da pesquisa: questão 2

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	1	7%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	8	53%
4 - Concordo totalmente	6	40%

Fonte: dados da pesquisa (2013)

Ao serem indagados sobre se os gestores devem identificar os custos das atividades para as alocações dos recursos da Eleição, chegou-se ao percentual de 73% de respostas totalmente favoráveis, 20% que acham que os gestores devem identificar, mas que não devem fazer isso sozinhos. Apenas 7% acreditam que não é dever do gestor identificar os custos das atividades dos recursos da Eleição.

Tabela 3: Apuração dos dados da pesquisa: questão 3

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	1	7%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	3	20%
4 - Concordo totalmente	11	73%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

Na última pergunta relacionada dessa primeira dimensão procurou-se saber a percepção dos gestores em relação a identificação de custos e o orçamento de eleição. Foi questionado se o orçamento de Eleição deve ser elaborado considerando os custos envolvidos? 87% das respostas foram concordantes com essa suposição e 13% concordaram que o orçamento deve ser elaborado de acordo com os custos, mas não somente de acordo com esses custos. Nesse quesito não houve nenhuma discordância.

Tabela 4: Apuração dos dados da pesquisa: questão 4

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	2	13%
4 - Concordo totalmente	13	87%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

#### **4.2 Dimensão: Metodologia de custeio**

Na dimensão de metodologia de custeio, a pergunta foi: A implantação de um sistema com custeio baseado em atividades facilita a gestão de desempenho com a utilização de indicadores de qualidade?. As respostas mostraram que 80% dos informantes acham que o aspecto gerencial, aí incluído a gestão do desempenho pode ser totalmente influenciada por indicadores de qualidade extraídos mais facilmente por meio de um sistema de custeio baseado em atividades. 20% acham que pode existir essa influencia em menor escala. O resultado também mostrou que não houve nenhuma discordância em relação a implantação de metodologia de custeio por atividades em um sistema de custos para a melhoria da gestão de desempenho.

Tabela 5: Apuração dos dados da pesquisa: questão 5

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	3	20%
4 - Concordo totalmente	12	80%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

O Planejamento integrado das Eleições do TRE-CE é uma forma de custeio baseado em atividades? Com esse questionamento, procurou-se analisar como é vista a atual metodologia empregada para a alocação dos recursos da eleição atualmente do TRE-CE. A finalidade era saber como os gestores avaliam o Planejamento integrado das Eleições em comparação ao custeio baseado em atividades. As respostas demonstraram que 80% concordam que a metodologia atualmente empregada é bastante parecida com o método ABC. Entretanto, nem todos concordam que seja um método ABC puro, pois 40% apenas concordaram parcialmente. 13% discordaram e acreditam que o Planejamento integrado das eleições tenha uma ínfima relação com o método do custeio baseado em atividades. 7% dos informantes acreditam que esse planejamento integrado não tem relação nenhuma com o método ABC.

Tabela 6: Apuração dos dados da pesquisa: questão 6

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo totalmente	1	7%
2 - Discordo parcialmente	2	13%
3 - Concordo parcialmente	6	40%
4 - Concordo totalmente	6	40%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

A última pergunta da dimensão metodologia de custeio procurou descobrir se as informações do Planejamento integrado das Eleições poderiam ser utilizadas eficientemente em um sistema integrado de custos. O resultado demonstrou que 93% concordam com essa possibilidade, ou seja, é possível utilizar essas informações em um sistema integrado de custos.

Tabela 7: Apuração dos dados da pesquisa: questão 7

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 - Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	1	7%
3 - Concordo parcialmente	7	46,5%
4 - Concordo totalmente	7	46,5%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

### 4.3 Dimensão: Utilização de sistema integrado de custos

Na dimensão de utilização de sistema integrado de custos o objetivo foi analisar qual a perspectiva de implantação e utilização de um sistema integrado de custos. Foi questionado, então, se a implantação de um sistema integrado de custos pode reduzir os

recursos necessários para a realização de uma eleição. Procurou-se saber sobre uma possível redução dos recursos necessários a partir de uma tomada de decisão baseada em um sistema integrado de custos. As respostas mostraram-se bastante favoráveis com 93% concordando em maior ou menor grau e apenas 7% discordando parcialmente.

Tabela 8: Apuração dos dados da pesquisa: questão 8

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	1	7%
3 - Concordo parcialmente	8	53%
4 - Concordo totalmente	6	40%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

O TRE-CE utiliza alguns sistemas para a execução de suas atividades como o Sistema de Gerenciamento de Recursos Humanos – SGRH, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, Sistema de Almojarifado – ASI, Sistema de Diárias - DIA, entre outros. Foi questionado se O TRE-CE deveria integrar os sistemas que utiliza (SGRH, SIAFI, ASI, DIA) fornecendo dados para um sistema integrado de custos. As respostas ficaram praticamente divididas em 46,5% concordando parcialmente e 46,5% concordando totalmente.

Tabela 9: Apuração dos dados da pesquisa: questão 9

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	1	7%
3 - Concordo parcialmente	7	46,5%
4 - Concordo totalmente	7	46,5%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

Foi perguntado também se um sistema integrado que forneça relatórios de custos das atividades implica em uma melhor tomada de decisão. A importância de relatórios provenientes de um sistema de custos ficou latente quando 87% concordaram que pode haver uma melhor tomada de decisão utilizando-se relatórios de um sistema de custos.

Tabela 10: Apuração dos dados da pesquisa: questão 10

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	2	13%
4 - Concordo totalmente	13	87%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

O controle gerencial também mereceu destaque na pergunta que procurou identificar a relação entre o controle do orçamento e a adoção de um sistema de custos integrado. Procedeu-se à seguinte pergunta: o controle dos recursos entre o planejado, orçado e realizado torna-se mais fácil com a adoção de um sistema integrado?. A grande maioria dos informantes correspondente a 80%, respondeu que o sistema integrado facilita o controle do orçamento nas suas fases de planejamento, orçamentação e realização.

Tabela 11: Apuração dos dados da pesquisa: questão 11

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	1	7%
3 - Concordo parcialmente	2	13%
4 - Concordo totalmente	12	80%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

E, finalmente, a última pergunta relacionada à dimensão de utilização de um sistema integrado de custos e também última do questionário foi: O TRE-CE deve demonstrar aos cidadãos a correlação entre os custos, volume de atividades e resultados alcançados para a realização de uma eleição?. Todos concordaram que deve haver uma transparência em maior ou menor grau.

Tabela 12: Apuração dos dados da pesquisa: questão 12

<b>Resposta</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
1 – Discordo totalmente	0	0%
2 - Discordo parcialmente	0	0%
3 - Concordo parcialmente	5	33%
4 - Concordo totalmente	10	67%

Fonte:dados da pesquisa (2013)

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados provenientes do questionário aplicado, considerando as dimensões: identificação de custos, metodologia de custeio e utilização de sistema integrado de custos, demonstraram, em grande parte, a concordância com os aspectos relacionados a essas dimensões e que procurou-se analisar nessa pesquisa.

Concluiu-se, portanto, que a percepção dos gestores do TRE-CE em relação a implantação de um sistema integrado de custos mostrou-se bastante receptivo. Isso demonstra o primeiro passo para uma provável implantação de um sistema, ou seja, a conscientização dos tomadores de decisão.

Observou-se que a alocação de recursos, do modo como é feita atualmente, parece muito com o método do custeio baseado em atividades – ABC e que é chamado de Planejamento Integrado das Eleições. Entretanto, falta a disponibilização de relatórios integrados provenientes de um sistema de custos. Assim, espera-se que o resultado desta pesquisa sirva de referência para que os gestores dessa Justiça Eleitoral atuem em parceria para que seja concebido um sistema de custos ou seja utilizado algum sistema já existente, visando a identificação em tempo real dos custos apropriados por cada unidade do TRE-CE.

Constatou-se, de uma forma geral, que existe uma identificação de custos que é estimada pelos gestores e que atribuem a devida importância para a elaboração do orçamento de eleição. Entretanto, a percepção em relação a mensuração parece mostrar que o orçamento não deve ser rígido e alguns gestores parecem necessitar de uma ajuda para identificar os custos das atividades não sendo de acordo que tamanha responsabilidade lhe seja atribuída sem que disponha de um sistema que mostre parâmetros para essa identificação.

A dimensão de metodologia de custeio constatou que o método de custeio baseado em atividades – ABC pode ser apropriado para aplicação no TRE-CE, pois existe um mapeamento dos processos que auxiliam na gestão do desempenho por meio de indicadores. O custeio por atividades pode ser útil para esse gerenciamento. O Planejamento integrado das eleições já é visto como uma origem dessa forma de custeio e pode ser melhorado em relação a integração, que já vem sendo concretizado com a implantação do SIMPLES.

A utilização de um sistema integrado de custos no TRE-CE pode reduzir os recursos consumidos na eleição na medida em que uma tomada de decisão baseada em relatório extraído desse sistema seja mais eficiente. A integração dos vários sistemas em um sistema integrado evita duplicidade de informações, retrabalho, além de fornecer informações em tempo real para todos os partícipes do processo. O resultado é uma maior transparência e eficácia no controle entre o planejamento, orçamento e execução das atividades de eleição.

Por fim, sugere-se que cada projeto de eleição receba um código de atividade e seja considerado um subcentro de custos. O Centro de custos seria cada uma das unidades constantes da estrutura organizacional que fazem parte do projeto. Como cada atividade tem um cronograma a ser seguido, o direcionador pode ser o tempo da mão de obra dos servidores envolvidos nos projetos. Quanto aos demais direcionadores dos custos indiretos, fica a sugestão para um estudo posterior mais aprofundado.



## REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em : 6 jan. 2013.

BRASIL. **Decreto nº. 6.976**, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm) >. Acesso em: 7 jan. 2013.

BRASIL. **Decreto nº. 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a Legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm)>. Acesso em: 7 jan 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 6 jan. 2013.

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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 6 jan. 2013.

BRASIL. **Lei Federal nº. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios de do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 7 jan. 2013.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 7 fev. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm) >. Acesso em : 5 jan. 2013.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)> Acesso em: 17 dez. 2013.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que

especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 17 dez. 2013.

BRASIL. **Portaria nº 157**, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 17 dez. 2013.

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 7 mai. 2001. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Interm\\_163\\_2001\\_Atualizada\\_2013\\_3maio2013.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2013_3maio2013.pdf)>. Acesso em: 5 jan. 2013.

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 945**, de 26 de outubro de 2005. Constitui comissão de servidores para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:controladoria.geral.uniao,ministerio.fazenda,ministerio.planejamento.orcamento.gestao:portaria.interministerial:2005-10-26;945>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

BRASIL. **Portaria nº 437**, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis, Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <[https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte\\_Geral\\_-\\_MCASP.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_Geral_-_MCASP.pdf)> Acesso em: 25 set. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 17 dez. 2013.

BRASIL. **Resolução CFC nº. 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16. 11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366)>. Acesso em: 7 jan. 2013.

BRASIL. **Resolução TRE-CE nº 257**, de 29 de outubro de 2004. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. Disponível em: <<http://www.tre-ce.jus.br/arquivos/tre-ce-resolucao-n-o-257>>. Acesso em: 7 jan. 2013.

BRASIL. **Resolução TRE-CE nº 497**, de 9 de julho de 2012. Dispõe sobre a revisão do planejamento estratégico para o período 2012-2014 no âmbito da Justiça Eleitoral do Ceará e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.justicaeleitoral.jus.br/arquivos/tre-ce-resolucao-n-o-497-1342462322609>>. Acesso em: 12 out. 2013.

BRASIL. **Acórdão TCU nº 1078**, de 5 de julho de 2004. Determinou a adoção de “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º)”. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvIHighLight?key=ACORDAO-RELACAO-LEGADO-43154-233-2004-10782004&texto=2b2532384e554d41434f5244414f253341313037382b4f522b4e554d52454c4143414f253341313037382532392b414e442b2b2532384e554d414e4f41434f5244414f253341323030342b4f522b4e554d414e4f52454c4143414f25334132303034253239&sort=DTRERELEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=&posicaoDocumento=0>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DE SOUZA, Marcos Antonio et al. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. 2008. Disponível: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/107.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de [et.al]. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MAUSS, Cézár 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.

MENDES, Daniely Aparecida Polido. **Custos no Setor Público:** Uma Análise da Implantação do Sistema de Apuração de Custos do Processo Eleitoral Brasileiro – O caso do Tribunal Superior Eleitoral. 2005. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como parte dos requisitos necessários a obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cézár Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NUNES RODRIGUES, Maria Denise. **Processo de Implantação de Cursos de Graduação nas Universidades Públicas Federais: Implicações na Gestão de Custos e Financiamento Institucional.** 2009. Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PLANEJAMENTO Integrado Eleições 2012. **Tribunal Regional Eleitoral do Ceará.** Fortaleza, 16 novembro 2012. Disponível em: <<http://www.tre-ce.jus.br/institucional/planejamento-e-gestao>>. Acesso em: 08 jan. 2013.

PLANEJAMENTO Integrado Eleições 2014. Tribunal Regional Eleitoral do Ceará. Fortaleza, 20 novembro 2013. Disponível em: <<http://www.justicaeleitoral.jus.br/arquivos/tre-ce-planejamento-integrados-das-eleicoes-2014>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959 a 992, 2012. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6955/5522>>. Acesso em: 29 out. 2013.

TRE-RJ apresenta sistema de controle de custos para comissão do TSE. **Tribunal Superior Eleitoral.** Brasília, 19 dezembro 2012. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/noticias-tse/2012/Dezembro/tre-rj-apresenta-sistema-de-controle-de-custos-para-comissao-do-tse>> Acesso em: 08 jan. 2013.

VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis.** 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ZONAS Eleitorais. **Tribunal Regional Eleitoral do Ceará.** Fortaleza, 07 outubro 2012. Disponível em: <<http://www.tre-ce.jus.br/institucional/zonas-eleitorais>>. Acesso em: 08 jan. 2013.

## ANEXO A – DISCRIMINAÇÃO DOS ORÇAMENTOS DOS PROJETOS

<b>PROJETO</b>				
<b>Apoio Técnico</b>				
Aquisições	Medida	qte.	Valor unitário	Total
Estagiários	um	100	3320,8	332080
Serviço de Vigilância	um	26	1313,33	34.146,69
Auxiliares Técnicos	um	371	4183,56	1552102,14
Diárias				
Diárias - 1ª Viagem do NAT - treinamento e supervisão dos técnicos de urna				120.960,00
Diárias - 2ª Viagem do NAT - carga de urnas e apoio no dia da eleição no 1º turno				133.056,00
Diárias - 3ª Viagem do NAT - carga de urnas de apoio no dia da eleição no 2º turno				76.608,00
Diárias - Apoio administrativo às Zonas				20.000,00
Diárias - Apoio técnico às zonas				75.000,00
Diárias - Juntas eleitorais - magistrados				200.000,00
Diárias - Preparação do parque de informática				84.536,00
Diárias - Testes dos sistemas eleitorais e aplicativos de urnas				19.890,00
Diárias - Treinamento dos sistemas eleitorais e aplicativos de urnas para os servidores das Zes				50.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>2698378,83</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Avaliação</b>				
Diárias para participações de servidores das Zonas Eleitorais no Seminário de Melhorias				80.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>80.000,00</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Cadastro Eleitoral</b>				
Atendentes do disque eleitor	um	72	1.807,54	130.142,70
Cartazes do Disque- Eleitor	um	500	1,08	542,09
<b>TOTAL</b>				<b>130684,79</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Comunicação</b>				
Cartilha para a Polícia Militar	um	3.000	0,49	1.470,00
Folder Chegou a Hora	um	150.000	0,05	7.500,00
Folder Propaganda Eleitoral	um	150.000	0,05	7.500,00
Manual de Legislação Eleitoral e Partidária	um	3.000	12,3	36.900,00
Calendário de Mesa (Orçamento ordinário 2013)	um	1.700	-	
Miniguia da Justiça Eleitoral	um	1.000	2,5	2.500,00
Cartazes/Colas Eleitores TSE ( valores ainda não estimados – campanha TSE)				
Cartazes/Folders Mesários TSE ( valores ainda não estimados – campanha TSE)				
<b>TOTAL</b>				<b>55.870,00</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Convocados</b>				
Cartazes para a campanha de mesário voluntário	um	1	6.000,00	6.000,00
Vale postal eletrônico	um	1	4.259.704,00	4.259.704,00
Lanche para os mesários	um	1	150.103,83	150.103,83
Vale refeição com aceitação em Fortaleza	um	1	220.412,00	220.412,00
Manual do mesário para seções com e sem biometria	um	1	52.908,55	52.908,55
Manual do instrutor	um	1	6.888,48	6.888,48
Guia passo a passo do mesário	um	1	3.595,20	3.595,20
Correios - entrega das cartas convocatórias	um			71.124,61
Diárias	um			90.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>4.860.736,67</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Eventos</b>				
Pastas Ciclo de debates	um	400	1,4	560
Cartazes Ciclo de debates	um	200	0,5	100
Folderes Ciclo de debates	um	500	0,2	100
Banners Ciclo de debates	um	4	45	180
Locação de espaço para diplomação	um	1	10.000	10.000,00
Cobertura fotográfica para eventos	um	1	10.000	10.000,00
Serviço de sonorização, filmagem e transmissão simultânea da solenidade de diplomação	um	1	3.959,00	3.959,00
Votação paralela	um	2	10.000	20.000,00
Serviço de recepcionistas	um	8	222,50	1.780,00
Intérprete de libras	um	1	1.000,00	1.000,00
Diárias	um			125.000,00
Passagens aéreas	um			82.550,83
Reembolso de passagens rodoviárias	um			17.469,13
<b>TOTAL</b>				<b>272698,96</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Final do alistamento</b>				
Banheiros químicos	do	1	15.836,00	15.836,00
Mesas, cadeiras e cooler	do	1	17.321,16	17.321,16
Serviços de vigilância para os locais de atendimento	do	1	12.038,41	12.038,41
Links de comunicação de dados	do	1	6.000,00	6.000,00
Balão tipo blimp	do	1	2.200,00	2.200,00
Suporte de informática	um	7	2.800,00	19.600,00
Serviço de UTI móvel	do	1	20.437,00	20.437
<b>TOTAL</b>				<b>93.432,57</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Materiais e Serviços</b>				
Aquisições de bens e serviços				3.399.916,92
Adicional ao contrato de fornecimento de energia elétrica período eleitoral				69.185,45
Adicional ao contrato de serviços postais				37.877,42
Avárias em veículos locados				6.360,00
Diárias ( realização de pregão em interior)				8.087,90
Obrigações patronais				54.108,40
<b>TOTAL</b>				<b>3.575.536,09</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Prestação de contas</b>				
Diárias				7.266,20
<b>TOTAL</b>				<b>7.266,20</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Propaganda eleitoral</b>				
Locação de motocicletas	diárias	716	115	82.366,24
<b>TOTAL</b>				<b>82.366,24</b>

<b>PROJETO</b>				
<b>Registro de candidaturas</b>				
Diárias/passagens e seminários e congressos				3.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>3.000,00</b>



<b>PROJETO</b>				
<b>Urnas Eletrônicas</b>				
Fones de ouvido	um	40.000	1,08	43.200,00
Transporte Global (CAMUs/Zes)	KM	60.000	2,34	140.244,00
Pulverização Capital 1º T	RT	100	930,62	93.062,07
Pulverização interior do Estado 1º T	UM	11692	70,53	824.592,00
Recolhimento locais de apuração Capital 1º T	RT	13	775	10.075,00
Pulverização Capital 2º T	RT	100	930,62	93.062,07
Pulverização interior do Estado 2º T	UM	11692	70,53	824.592,00
Recolhimento locais de apuração Capital 2º T	RT	13	775	10.075,00
Aluguel de local de armazenamento				10.000,00
Diárias				40.000,00
<b>TOTAL</b>				<b>2.088.902,14</b>

<b>TOTAL GERAL</b>				<b>13.948.872,49</b>
--------------------	--	--	--	----------------------