

## **Custo aplicado ao setor público**

### **1. INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem como objetivo principal apresentar a real importância que a gestão de custo trás a gestão pública. Tornando-a mais eficaz e eficiente e dinamizando processos de tomada de decisões. Este artigo tem como fundamentação apresentar a necessidade da gestão pública das esferas: Federal, Estadual e Municipal basearem sua gestão e decisões estratégicas respaldada no sistema de informação de custo. A sua importância é enfatizada como elementos de melhoria da qualidade do gasto do setor público. Para tanto precisamos aprofundar o conhecimento do sistema de acumulação de métodos de custeio para apresentação dos custos da administração pública, principalmente vinculada ao poder executivo, preceitos constitucionais que são responsáveis pela construção, gerencia de ações de governo. E como saber se os gastos públicos que foram executados, para construção, manutenção foram de fatos executados baseado no melhor preço e na maior qualidade. Bem para responder a esta e a vários outros questionamentos precisamos ter base e fundamentação para tomada de decisão.

A gestão de custo é uma ferramenta necessária e muito importante para a sociedade e principalmente para a administração pública, pois o sistema de informação de custo deve ser fator principal para tomada de decisão. Os gestores públicos necessitam constantemente de conjuntos de informações gerenciais para o cumprimento dos princípios da administração pública, desta maneira é extremamente importante a implantação do sistema de informação baseado nos custos municipais, sendo assim as informações auxiliará nas decisões nos níveis operacional, tático e estratégico da administração pública, As informações do sistema de custo municipal facilitará as decisões mais relevantes, aquelas que impactam os recursos públicos, como: comprar ou alugar, produzir ou terceirizar, ou seja, mensurar o desempenho e apurar despesas de

maneira prévia, o sistema de custo é uma ferramenta essencial para a saúde dos recursos públicos, é importante salientarmos que a gestão de custo aplicado no setor público não se restringe apenas para comparação, evolução da alocação e apuração de recursos públicos, mas tem contemplação ainda mais abrangente. Ela se aplica na fundamentação e na necessidade perante aos novos desafios que os gestores públicos têm diante ao mundo contemporâneo que a sociedade brasileira está vivendo.

A Gestão pública baseada em resultado, a aplicação da transparência das ações governamentais e o aumento da *accountability* de gestores e profissionais da administração pública direta ou indireta. Podemos assim caracterizar o sistema de informação de custo municipal como uma ferramenta de controle social e da transparência pública que gera informação, que permite a avaliação e a utilização de recursos públicos alocados e principalmente os resultados por ele gerados, ou seja, tornam ações, projetos atividades, despesas totalmente objeto de mensuração.

Nesta Perspectiva, esclarecemos questões que nortearam a construção deste trabalho:

- Como aperfeiçoar o sistema gerencial da administração pública municipal e oferecer melhor transparência com gasto público?
- O que é sistema de custo municipal, e como pode auxiliar a gestão participativa da sociedade?
- Quais os benefícios que o sistema de custo oferece a gestão e a população?
- Porque a maioria das entidades públicas municipais não apura custo municipal?
- Como saber se projetos atividades, ações estão sendo alcançado se não houver mensuração adequada de todos os custos relacionados à prestação dos serviços públicos?
- Como demonstrar o real valor dos serviços públicos sem que haja desenvolvimento de um processo de apuração dos custos nas organizações que realizam?

Dessa maneira o objetivo deste artigo é estudar a ocorrência da mensuração e análise dos custos nessas organizações, bem como o uso adequado destas práticas no

processo de tomada de decisões, em decorrência de uma maior preocupação com a qualidade da gestão.

## **2. DESENVOLVIMENTO**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público foi normatizada no Brasil, mediante a Lei Nº 4.320, promulgada em 17 de março de 1964 e justamente o referido ato legal que a realizou a disciplina de gestão custo de agora fazendo parte da Contabilidade Pública. A lei ao menciona a apuração de custos nos artigos 85 e 99, restringia o seu uso à área industrial da Administração Pública, posteriormente no contexto histórico destacamos o decreto lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, buscando a modernização da Administração Pública. Conforme com o Decreto, as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à Contabilidade Industrial, como se encontrava até então em nossa classificação jurídica. Essa utilização, no entanto, não foi suficiente para que a contabilidade pública começasse a produzir informações que permitissem a apuração dos custos dos programas do governo, bem como dos serviços gerados por ela.

Muitas organizações dispõem de grandes esforços gerenciais para uma execução bem sucedida de seus projetos e ações de melhoria da qualidade da gestão ou de serviços ou produtos que fornecem, mas não incluem como elementos decisórios os custos correlatos. São utilizados normalmente apenas alguns aspectos de gestão orçamentária e financeira, porém com foco mais amplo e genérico, sem consideração do custeio do processo de realização dos serviços ou na produção de produtos ou até mesmo o custo de seus próprios programas de melhoria da qualidade. Coincidentemente são poucas as entidades que conseguem manter de maneira efetiva tais programas. Por outro lado, há também organizações do setor público que vêm obtendo êxito com a gestão de seus projetos de melhoria e ainda gerando aprendizagem e crescimento para seu modelo de gestão.

A bibliografia pesquisada indica que para o sucesso dos programas de melhoria da qualidade, necessariamente as organização públicas, devem envolver-se principalmente na mensuração e na análise dos custos da qualidade, Para Robles Jr. e Bonelli (2005, p.52), os custos da qualidade também podem ser entendidos como investimentos de recursos em produtos ou serviços, com o objetivo de atribuir características de diferenciação e satisfazer plenamente ao cliente (neste caso o

cidadão/usuário dos serviços públicos). Os gastos realizados com programas e projetos voltados para a melhoria da qualidade da gestão pública são sempre realizados com a justificativa de uma expectativa de retorno na qualidade do serviço público percebida pelo cidadão, assim como na economia futura de custos operacionais em função do aumento da eficiência organizacional. Segundo os mesmos autores (2006), os sistemas de custeio são base para o bom funcionamento e eficácia dos programas de qualidade, pois através destes constata-se que os processos produtivos (ou de realização dos serviços), ao serem melhorados, não comprometem a viabilidade econômica do empreendimento. Os autores reafirmam ainda que a qualidade deva ser quantificável, somente desta maneira as entidades só poderão conhecer os custos da qualidade se, sua evolução for efetivamente mensurada. Portanto podemos assim definir que é necessário Mensurar para quantificar e quantificar para avaliar. Segundo Reis e Pires (2005, p.11), a mensuração dos custos da qualidade é uma ferramenta com alto poder decisório no processo de gestão empresarial.

Alonso (1999, p.39) afirma que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para uma alocação eficiente de recursos e o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Desta forma, o elemento essencial para uma contabilidade de custos é exatamente o conhecimento dos custos da organização. O reconhecimento e a classificação de custos na realização dos serviços públicos já possibilitariam atingir uma alocação eficiente de recursos pelo Estado. E seria um grande indicador de avaliação de desempenho.

### **3. CUSTO APLICADO NA GESTÃO PÚBLICA, MÉTODOS DE CUSTEIO**

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira na revolução industrial o objeto da contabilidade de custos é a organização como um todo, pois atua sobre os produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional (MARTINS, 2008). Para obter as informações necessárias à estruturação da contabilidade de custos, se faz necessário um sistema de custos. Porém, para implantá-lo, é preciso decidir qual método de custeio será seguido, pois interfere diretamente na decisão. De acordo com Mauss e Souza (2008), a escolha do método não altera a natureza da informação. Antes da definição do método de custeio, devem-se ter bem definidos os principais conceitos na área, pois tais termos influenciam diretamente na apuração e alocação dos gastos (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Conforme Martins (2008, p.24), além dos termos “gastos, custos, perdas, investimento e despesa”, é necessário ainda classificar os custos de acordo com a identificação com a produção entre Custos Diretos (que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços) ou Indiretos (que precisam ser alocados de maneira estimada e muitas vezes arbitrária aos produtos ou serviços). Outra classificação pode ser atribuída a partir do volume da produção entre Custos Fixos (independem do volume de produção) ou Custos Variáveis (Dependem da quantidade de bens fabricados). Para Martins (2008, p.37), “Custeio significa, Apropriação de Custos”, ou seja, conforme o método de custeio selecionado é que os custos serão alocados. Dentre os métodos de custeio cita-se a Absorção, Direto e Variável, ABC ou por atividade, Padrão e o RKW ou Custeio Pleno. O método de custeio por absorção, conforme Mauss e Souza (2008), “é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente os de produção, de produtos ou serviços produzidos em determinado período”. Para Martins (2008, p.37) “É o método derivado da aplicação dos Princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica”, complementa o autor que este método de custeio é o que o fisco exige das empresas da iniciativa privada, pois incorpora ao produto todos os custos diretos e indiretos. Já o método de Custeio Direto e Variável é aquele em que as despesas e os custos são classificados como fixos ou variáveis, alocando aos produtos e serviços apenas os gastos variáveis, enquanto os gastos fixos são separados e considerados como despesas do período (MARTINS, 2008). O método de custeio ABC, segundo Dias e Padoveze (2007), se apropriam todos os custos e despesas ao produto, mediante análise dos processos e atividades, utilizando-se direcionadores de custos em dois estágios, onde o produto consome atividades e as atividades consomem recursos. Nesse método podem-se alocar todos os custos diretos e indiretos. O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos (MARTINS, 2008 p.103).

O método RKW, conforme Martins (2008) surgiu de técnica disseminada na Alemanha, com o fundamento de usar os custos para fixar preços. Consiste no rateio dos custos de produção e todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos. Utilizando este método, chega-se aos custos de “produzir e vender”, onde bastaria acrescentar o lucro desejado para obter o preço de final de venda.

O método de Custeio Padrão conforme Mauss e Souza (2008 *Apud* HANSEN e OWEN, 2001) são determinados a partir de cálculos efetuados antes dos produtos serem

reduzidos, ou seja, é uma presunção dos cálculos da fase de produção. Uma das grandes discussões que envolvem a obrigatoriedade da contabilidade de Custos no setor público refere-se ao método com que os custos serão apurados, classificamos assim os principais métodos de custeio aplicáveis ao setor público.

Quadro 1: Métodos de custeio aplicados à gestão pública

Método de Custeio	Aplicação
Custeio por absorção	Secretaria municipal da agricultura e meio ambiente de São João do Oeste – SC (SÖTHE, <i>et al</i> 2010) Secretaria Municipal de Educação do Rio de Janeiro (Mauss e Souza, 2008).
Custeio Direto ou Variável	SIC Brasil (Machado e Holanda; 2010).
Custeio Padrão	Instituto federal de educação, ciência e tecnologia do Rio Grande do Norte (Ramos, 2013).
Custeio ABC	Banco Central do Brasil (Mauss e Souza, 2008).
Custeio RKW ou Pleno	Não encontrada publicação sobre aplicação deste método de custeio no setor público.

Fonte: Dados da pesquisa

Qualquer dos métodos apurados pelo levantamento desta pesquisa pode ser aplicado aos órgãos públicos, porém a discussão de diversos autores está relacionada em analisar qual o método mais indicado de acordo e assim viabilizando e adaptando a sua utilidade na entidade específica, ou seja, não exige um modelo pré-conceitual, o que deve ser analisada é a situação específica da entidade na qual irá implantar o método de custeio. Com isso, iremos apontar as principais vantagens e as desvantagens bibliográficas consultada sobre cada método de custeio aplicável ao setor público.

O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2008), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples na alocação dos custos. Já para Söthe, *et al* (2010), a principal vantagem do método é a viabilidade por sua similaridade com o Orçamento. Quanto as desvantagens, para Söthe, *et al* (2010), refere-se à definição dos critérios de rateio na alocação dos custos indiretos. Em relação ao método de Custeio Direto, para Machado e Holanda (2010) e Mauss e Souza (2008), a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois agregam as despesas operacionais na apuração dos custos. Como principais desvantagens, Mauss e Souza (2008) citam a classificação dos gastos em fixos e variáveis, além da limitação na análise da margem de contribuição e o planejamento de longo prazo. Para Machado e Holanda (2010), este método não incorpora avanços à gestão por atividades. A pesquisa nos levou a conclusão que a gestão de custo está totalmente associada ao acompanhamento da elaboração e execução

orçamentária das entidades públicas. Para Mauss e Souza (2008), o valor calculado neste método pode ser utilizado para comparar os resultados obtidos na aplicação de outros métodos. Quanto ao método de Custeio Pleno, ou RKW, não foram identificadas aplicações no setor público. Já o Custeio baseado por atividade, conhecido como Custeio ABC, tem como principal vantagem a implantação às ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). Para complementar, Mauss e Souza (2008) destacam que o método ABC fornece informações de custos capazes de analisar cada atividade relevante. Ainda segundo Leone (2008 p.21) “A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe ou obtém dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos” Para um melhor entendimento Leone demonstra através de uma figura esse processo:



Figura 1: Contabilidade de Custos: como um centro processador de informação.

Fonte: Leone (2008, p.21)

#### 4. CONCLUSÃO.

Diante do conteúdo exposto pela produção técnica, o estudo procurou realizar a apresentação da gestão estratégica baseada em custo, aplicado no setor público. Percebemos que custo no setor público não é algo novo, existem normatizações nas quais regulamentam a apuração de custo das entidades das esferas da União, Estados e dos Municípios. Após a promulgação da norma NBC T 16.1, reafirmando a necessidade da utilização das técnicas de apuração de custo como meio principal de apresentar a qualidade da gestão pública. A pesquisa apontada foi tecnicamente restrita em resoluções bibliográficas de autores conceituados que abrangem o tema de custo nas entidades públicas demonstraram de maneira clara as vantagens e as desvantagens dos diversos métodos de custeio. Foram apresentando os mais diferentes métodos de custeio na quais entidades públicas possam realizar suas apurações. Apesar da existência de normatizações e os grandes benefícios que a gestão de custo traz a gestão e

principalmente a sociedade, fica uma pergunta, o porquê não existem rotinas de custo na grande maioria das prefeituras? Destacaremos algumas das grandes dificuldades que a administração pública tem para aplicar sistema de custo.

- a. Ausência de cultura em customizar bens e serviços;
- b. Falta de informações patrimoniais e sistemas estruturantes;
- c. Falta de Integração dos sistemas das entidades públicas;
- d. Órgãos de controle não estabelecem padrões mínimos de critérios para metodologia de custo aos seus jurisdicionados;
- e. Ausência de pessoal capacitado tecnicamente para lidar com o tema;
- f. Falta de tecnologia apta a realizar as operações necessárias.

A gestão estratégia baseada em custos é um grande desafio para o mundo contemporâneo, principalmente para a administração pública, pois podemos assim destacar os grandes benefícios que resultam a sociedade, de maneira direta ou indireta, possibilitando uma melhor fiscalização e principalmente uma maior mensuração da qualidade dos programas e ações públicas para tratar os advindos da sociedade, neste contexto destacaremos os dois principais aspectos na qual as entidades públicas não atendam a normatização: 1) A falta de sistemas de informação de custos, que possam dar suporte para sua implementação. 2) E principalmente a falta de informação de alguns servidores públicos, demonstrando seu despreparo para cumprimento desta norma. A pesquisa buscou ressaltar as dificuldades nas quais as entidades públicas encontram ao implantar os sistemas baseado nos custos entre elas, a dificuldade esta em definir qual o melhor método de custeio a ser utilizado para posteriormente segregar os custos por programa, projeto, atividade e setor. A falta de informações por parte dos órgãos competentes e até mesmo um modelo a ser seguido, dificulta sua implementação.

Enfim, são inúmeras as possibilidades de estudos na área de custos aplicadas ao setor público e são extremamente necessários para consolidação das teorias e aplicabilidade de técnicas de custeio, evoluindo e auxiliando os gestores públicos na gestão efetiva e a empregabilidade de seus recursos financeiros bem como melhor empregá-los. Reafirmamos a relevância deste estudo e ressaltamos a importância para que sejam realizadas novas pesquisas, auxiliando os gestores públicos nesta jornada.





**Autor:** Frank William Miranda de Carvalho

**Cargo:** Analista de Sistemas

Graduado em Análise e Desenvolvimento de Sistemas pela Universidade Paranaense (2011), Graduação em Gestão Pública pela Universidade Federal do Paraná (2011), Graduando em Bacharelado em Ciências Contábeis. Especialização em Governança da Tecnologia da Informação pelo Centro Universitário Leonardo da Vinci (2013), Especialização em Gerenciamento de Projetos em Ti pela Faculdade Cidade Verde (2015) e MBA em Contabilidade Aplicada ao Setor Público e LRF pela Universidade Cândido Mendes (2016). Atualmente é Analista de Sistemas da Prodas - Sistemas Públicos. Tem experiência na área de Ciência da Computação, com ênfase em Metodologia e Técnicas da Computação. Possui experiência na Gestão Pública e Contabilidade Aplicada ao Setor Público, juntamente com técnicas de Planejamento e Orçamento aplicado ao setor Público

**E-mail:** frankmirandacarvalho@gmail.com