

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO  
PROGRAMA NACIONAL DE FORMAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL –  
modalidade à distância**

**Vanderlei Rodrigues Schneider**

**A IMPORTÂNCIA DA APURAÇÃO DE  
CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL**

**Porto Alegre  
2015**

Vanderlei Rodrigues Schneider

**A IMPORTÂNCIA DA APURAÇÃO DE  
CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP – modalidade à distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Ms. Máris Caroline Gosmann

**Porto Alegre**

**2015**

Vanderlei Rodrigues Schneider

**A importância da Apuração de Custos na Administração Pública Municipal**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP – modalidade à distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof.

---

Prof.

---

Prof.

Dedico este trabalho a todos que de alguma forma  
buscam e proporcionam o aprimoramento das  
práticas de gestão pública no Brasil.

## **AGRADECIMENTOS**

À Universidade Aberta do Brasil (UAB), Ministério de Educação (MEC), pela criação do Programa Nacional de Formação em Administração Pública (PNAP), por possibilitar a formação continuada de gestores públicos.

À Escola de Administração (EA) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), por proporcionar esta oportunidade de formação e qualificação de gestores públicos.

À minha esposa, Andréia, pela compreensão, incentivo e companheirismo nesta caminhada.

À tutora Esther Engelman Machado e à orientadora Máris Caroline Gosmann, pelo apoio e ensinamentos transmitidos.

Aos demais professores pelos conhecimentos proporcionados ao longo do curso.

## RESUMO

A contabilidade pública no Brasil vem sofrendo várias alterações nos últimos anos com o objetivo de aprimorar o controle do patrimônio e proporcionar eficiência e eficácia, além de dar mais transparência à utilização dos recursos públicos. Nesse sentido, como o tema controle de custos é exigência da legislação e também da sociedade, o presente estudo teve por objetivo saber se a apuração de custos na administração pública municipal auxilia a fornecer informações gerenciais, como subsídio para a tomada de decisões na área governamental, com o propósito de aprimorar a gestão dos recursos públicos. Portanto, o estudo desenvolveu-se por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com base na análise da legislação e com a utilização de exemplos do Município de Bento Gonçalves/RS, para melhor elucidar o tema. As áreas focadas foram Saúde e Educação. Os resultados obtidos mostram uma grande dificuldade em tornar efetiva essa obrigação, pois pouco se tem de concreto na área e há uma diversidade de opiniões de pesquisadores e autores sobre qual a melhor metodologia para apurar os custos do serviço público, já que também, não há impedimento por parte da legislação em se utilizar qualquer dos métodos de custeio. A tendência é a utilização ou do método de custeio direto ou do ABC (Custeio Baseado por Atividade), ou ainda, a melhor alternativa, a combinação dos dois. Porém, essa utilização deve estar estruturada de acordo com as especificidades e particularidades de cada ente público.

Palavras-chave: Apuração de custos. Recursos públicos. Métodos de custeio.

## **ABSTRACT:**

The public accounting has been changing in recent years in order to improve the control of assets and provide efficiency and effectiveness, in addition to give more transparency to the use of public resources. Thus, as the cost control issue is required by law and also by society, the present study aimed at determining whether the costs in municipal public administration helps to provide management information, as an aid to decision-making in the governmental area, in order to improve the management of public resources. Therefore, the study was developed through bibliographic and documentary research, based on analysis of legislation and the use of examples from the Municipality of Bento Gonçalves, to further elucidate the subject of the present study. The focus areas were in Health and Education. The results show a great difficulty in making effective this legal determination, as there hasn't been much concrete in the area, and there is a diversity of views from researchers and authors about the best methodology to establish the public service costs, since there is also no impediment by the law in using any of the costing methods. The trend is the use either the direct allocation method or the ABC (Activity Based on Costing), or, even better, the combination of both. However, such use should be structured according to the specifics and peculiarities of each public entity.

Keywords: Cost Assessment. Public resources. Costing methods

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Definições relacionadas ao subsistema de custos .....	33
Tabela 1 – Comparativo de despesas executadas entre Secretarias .....	43
Tabela 2 – Total de colaboradores por função .....	44
Tabela 3 – Vencimento básico dos cargos de médico (20h).....	44
Tabela 4 – Custo do transporte contratado .....	46
Tabela 5 – Custo do transporte próprio .....	47

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC – Custeio Baseado em Atividades  
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CF/88 – Constituição Federal de 1988  
CR – Centro de Resultado  
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IGP-M – Índice Geral de Preço – Mercado  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica  
PEATE – Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar  
PNATE – Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar  
PPA – Plano Plurianual  
RPPS – Regime Próprio de Previdência Social  
RS – Rio Grande do Sul  
SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>1 A GESTÃO PÚBLICA DE CUSTOS</b> .....	<b>14</b>
1.1 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL .....	14
1.2 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	15
1.3 SISTEMA CONTÁBIL .....	16
1.4 ORÇAMENTO PÚBLICO .....	18
<b>1.4.1 Peças Orçamentárias</b> .....	<b>19</b>
1.4.1.1 Plano Plurianual – PPA .....	19
1.4.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO .....	19
1.4.1.3 Lei Orçamentária Anual – LOA .....	20
<b>1.4.2 Programas, projetos, atividades e a relação com custos</b> .....	<b>20</b>
1.4.2.1 Programa .....	21
1.4.2.2 Projeto .....	21
1.4.2.3 Atividade .....	21
1.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	22
<b>1.5.1 Terminologia Aplicada à Contabilidade de Custos</b> .....	<b>23</b>
<b>1.5.2 Sistema de Custos</b> .....	<b>25</b>
<b>2 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b> .....	<b>29</b>
2.1 CUSTOS NO ÂMBITO MUNICIPAL .....	31
2.2 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO .....	33
2.3 SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO .....	34
<b>2.3.1 Sistema de Acumulação de Custos no Setor Público</b> .....	<b>35</b>
<b>2.3.2 Sistema de Custeio no Setor Público</b> .....	<b>36</b>
<b>2.3.3 Método de Custeio no Setor Público</b> .....	<b>37</b>
2.3.3.1 Método de Custeio Direto .....	37
2.3.3.2 Método de Custeio Variável .....	38
2.3.3.3 Método de Custeio por Absorção .....	39
2.3.3.4 Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC .....	39
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>41</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>43</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>51</b>

## INTRODUÇÃO

A apuração de custos no serviço público municipal é algo muito incipiente, apesar de prevista na legislação desde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Falta evidenciação nas informações, no sentido de mostrar, de forma clara, como os gastos estão sendo efetuados, para que todos possam verificar em que, efetivamente, foi aplicado o recurso público. Isso não se refere à transparência na gestão, mas sim à disponibilização da informação de maneira simples e compreensível a todos que dela dependam, seja para auxiliar na gestão ou para fiscalizar e controlar a aplicação dos recursos públicos.

Para isso, é essencial que o Estado demonstre com clareza de que forma aplica suas receitas, se os valores dos serviços, tanto os prestados quanto os adquiridos, estão adequados à realidade, pois nem a sociedade e nem o gestor sabem quanto custa manter um aluno em sala de aula ou qual o valor gasto para o atendimento de um paciente em um posto de saúde. Nesse sentido, a apuração de custos permitirá à administração pública exercer o controle dos recursos disponíveis para prestação dos serviços à população.

Portanto, o objetivo deste estudo é saber se a apuração dos custos, por meio da implementação da contabilidade de custos, auxilia a fornecer informações como subsídio para a tomada de decisão, a fim de melhorar a gestão, para que os recursos sejam investidos de forma adequada e tenham sua avaliação realizada. Um breve contexto histórico foi exibido, desde o início da obrigatoriedade até os dias atuais, em que União, estados e municípios têm de implementar procedimentos para apurar os custos do serviço público.

Segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que é a mais recente norma a tratar do assunto, a implantação de sistemas capazes de medir os custos no setor público, de todos os entes da federação, deveria ocorrer a partir de janeiro de 2012.

Cabe ressaltar que a apuração de custos já era determinação da Lei nº 4.320/1964. Essa obrigação foi reforçada pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Contudo, a implantação ainda não é realidade na maior parte dos municípios brasileiros.

Consequentemente, tendo em vista essa obrigatoriedade, cabe aos municípios se adequarem a essa nova (velha) obrigação, que tem o propósito não só de fornecer informações aos gestores como subsídio para a tomada de decisão e, dessa forma, garantir a eficiência na utilização dos recursos públicos, mas também de disponibilizar à sociedade conhecer os custos relacionados aos serviços públicos.

Por estas razões, apresentaram-se vários aspectos que demonstram a importância da apuração de custos no serviço público municipal, que oportunizarão informações como suporte aos gestores, para uma eficiente e eficaz tomada de decisão. Para tal, foram mostrados alguns exemplos do município de Bento Gonçalves/RS para elucidar o tema, o que auxiliou a compreensão do pesquisador.

Cabe esclarecer que o objetivo do trabalho não foi averiguar formas de divulgação dos custos dos serviços públicos, pois isso a Lei de Acesso à Informação já determina, mas sim desenvolver um trabalho que possibilitasse a todos a compreensão pormenorizada dos custos que envolvem esses serviços. Dessa forma, o foco do trabalho foi analisar como a apuração de custos pode auxiliar a ação governamental na redução de despesas, quais benefícios podem advir da gestão de custos e como as informações de custos podem auxiliar o gestor na tomada de decisão.

Para esse fim, foram delineados os seguintes objetivos específicos: a) verificar de que forma a legislação determina sejam apurados os custos no serviço público municipal; b) identificar, com base nas normas contábeis e na legislação, o método de custeio mais adequado para ser utilizado na apuração dos custos do serviço público municipal; c) relacionar os tipos de informações que a apuração de custos traz e o reflexo dessas na gestão pública municipal.

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos, este estudo empregou métodos de natureza descritiva. Trata-se, portanto, de um estudo descritivo com abordagem qualitativa e destacou-se pela forma como os dados foram apresentados. Foi baseado em pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se de revisão da literatura, consulta a documentos, à normatização e à legislação vigentes sobre sistema e controle de custos. Conforme Gil (2002, p.44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Quanto à pesquisa documental,

investigaram-se documentos governamentais e a legislação que são classificados, segundo Zanella (2009), como documentos externos. Nessa etapa, foram contemplados documentos do Município de Bento Gonçalves, Estado do Rio Grande do Sul (RS).

Os dados, obtidos e coletados por meio de pesquisa bibliográfica e documental, são tipificados como secundários, e a análise se deu com base nas normas gerais de contabilidade, na legislação que regulamenta a implementação do sistema de apuração de custos, bem como nas normas internacionais que regem o sistema de informação de custos do setor público, aplicáveis no Brasil.

Os dados secundários foram obtidos por meio de documentos públicos, legislação e bibliografia pertinentes ao tema, inclusive publicações contábeis e legais que norteiam a apuração de custos no setor público. Analisaram-se, em complemento, outras fontes de dados referentes à apuração de custos no serviço público, dando ênfase para a esfera municipal, como a exibição de documentos e relatórios do município de Bento Gonçalves/RS.

Para tal, o trabalho está organizado em dois capítulos. No primeiro capítulo, aborda-se aspectos da contabilidade governamental, apresentando as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, o orçamento público e a relação destes com a contabilidade de custos e os sistemas de custos. No segundo capítulo, a pesquisa bibliográfica é ampliada dando ênfase à legislação e às normas que regem a contabilidade de custos no setor público, apresentando os sistemas e métodos de custeio, tratando o tema com a exposição de exemplos, sob a forma de documentos e relatórios, sobre como a apuração de custos pode auxiliar a gestão municipal.

Por fim, apresentam-se as considerações finais e conclusões sobre o estudo.

## 1 A GESTÃO PÚBLICA DE CUSTOS

Neste capítulo, trata-se da gestão na administração pública, apresentando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, o campo de sua aplicação, o sistema contábil e o orçamento público como ferramentas de gestão da Contabilidade Governamental. Em seguida apresentam-se conceitos da contabilidade de custos e sistema de custos, que serão a base para a sequência do trabalho.

### 1.1 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

A contabilidade pública, no Brasil utilizada como sinônimo da contabilidade governamental, vem sofrendo várias alterações nos últimos anos, com o objetivo de aprimorar o controle do patrimônio e proporcionar eficiência e eficácia, além de dar mais transparência à utilização dos recursos públicos. Dessa forma, nos próximos itens apresentam-se conceitos e definições sobre o campo de aplicação, as normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sistema contábil e orçamento público, além de definições e objetivos da contabilidade pública.

Conforme Silva (2011) a contabilidade é a ciência que estuda as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos administrativos, sendo a contabilidade pública uma especialização voltada ao estudo e análise dos fatos administrativos que ocorrem em um **campo de aplicação** específico, definido como administração pública (grifo meu).

Segundo a NBC T 16.1,

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008, item 3).

Para Silva (2011) a contabilidade aplicada ao setor público objetiva fornecer à administração informações sobre o registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio público; organização e execução dos orçamentos além do controle de custos e a eficiência do setor público; dentre outras. Segundo Rosa (2011, p. 6) “a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as

normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.” Conforme a NCB T 16.1,

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte a instrumentalização do controle social, (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008, item 4).

Para Rosa (2011, p. 7) “o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público, assim entendido como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não.” A contabilidade aplicada ao setor público pode ser classificada, conforme Silva (2011), como organização político-administrativa, que tem base na República Federativa do Brasil e compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos em sua respectiva esfera de competência, abrangendo todas as entidades do setor público.

Conforme a Resolução/CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008, o campo de aplicação é o espaço de atuação do profissional de contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público ou entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos. “O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.128/2008, item 7).

Em síntese, pode-se dizer que o campo de aplicação da contabilidade pública é o das entidades governamentais (União, Estados e Municípios) e seus órgãos de administração indireta, tais como fundos, autarquias, fundações e empresas públicas, que utilizam recursos do orçamento público.

## 1.2 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Com o advento da globalização e a necessidade de evolução das normas de contabilidade do setor público, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC – tem buscado priorizar a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais no setor público. Desse modo, a contabilidade pública brasileira deixa de dar ênfase

apenas aos aspectos orçamentários e passa, também, a se preocupar com a contabilidade patrimonial, reforçando os dispositivos constantes da Lei nº 4.320/1964 de evidenciação do patrimônio.

A convergência da contabilidade para as normas internacionais aplicadas ao setor público é o processo de uniformização de procedimentos para o desenvolvimento de sistemas contábeis harmônicos em nível mundial, buscando reduzir o efeito da diversidade de conceitos existentes sobre temas contábeis. Isso torna mais fácil a análise comparativa, cada vez mais necessária nas decisões de alocação de recursos em face da globalização. Portanto, percebe-se que o sistema contábil brasileiro do setor público está direcionando sua contabilidade para a convergência com as normas internacionais, como demonstrado, por exemplo, pela adoção do regime de competência para a mensuração do patrimônio (SILVA, 2011).

Dessa forma, como base para a evolução do trabalho, apresentam-se três Normas de Contabilidade – NBCASP – resultantes do processo de convergência:

- NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO;
- NBC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS;
- NBC T 16.11 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO.

A primeira norma define quem está abrangido no campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. A segunda traz como elementos úteis ao trabalho a inclusão das etapas de planejamento no subsistema de controle orçamentário e implementação do subsistema de custos. Por fim, a terceira norma, trata de regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP. A NBC T 16.1 já foi objeto de análise anteriormente. Segue-se com as da NBC T 16.2 e da NBC T16.11.

### 1.3 SISTEMA CONTÁBIL

O sistema contábil, definido pela Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis,

representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (RESOLUCAO/CFC Nº 1.129/2008, item 10).

Conforme Rosa (2011), para que esse objetivo seja alcançado, a contabilidade aplicada ao setor público é organizada sob a forma de sistema de informações, cujos subsistemas devem estar integrados, para fornecer informação sobre o patrimônio público.

Segundo a referida resolução, o sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: Subsistema orçamentário, subsistema patrimonial, subsistema de custos e subsistema de compensação.

O Subsistema Orçamentário “registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea a). Dessa forma, ocorrem nesse subsistema os atos de natureza orçamentária, que consistem no controle da aprovação e execução do orçamento público, tanto nas fases da receita como da despesa orçamentária e nos lançamentos de encerramento do exercício (ROSA, 2011).

O Subsistema Patrimonial “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea c). Para Rosa (2011), o patrimônio dos entes públicos é constituído de valores, bens móveis e imóveis, direitos e obrigações, e as contas que evidenciam informações dessa natureza envolvem também as operações financeiras, ambas integradas ao patrimônio do ente público.

O Subsistema de Custos “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea d).

A implantação de um Sistema de Custos permitirá à Administração Pública exercer o controle da ação governamental, cujo resultado será obtido pela análise da eficiência da utilização dos recursos disponibilizados aos órgãos para execução dos programas de governo (ROSA, 2011, p. 392).

Vários dispositivos legais dispõem sobre a determinação de custos no serviço público. Dessa forma, o subsistema de custos e todas as suas variáveis serão objeto de ampla análise, com mais detalhes e aprofundamento, no decorrer deste trabalho.

O Subsistema de 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” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.129/2008, item 12, alínea e). Conforme Rosa (2011, p.

392) “os atos da Administração que, mediata ou imediatamente, possam vir a afetar o patrimônio do ente no futuro são registrados nas contas de compensação, que refletem esse subsistema.” Dessa forma, verifica-se que esse subsistema objetiva o controle de atos potenciais, como contratos e convênios, bem como a apuração dos custos da entidade.

#### 1.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

O objetivo de abordar o orçamento público neste trabalho é apresentar o modelo de planejamento e orçamento vigentes no Brasil, principalmente, no que diz respeito à classificação da despesa orçamentária. Cabe esclarecer que será enfatizada a classificação que deve ser utilizada pelos municípios quando da elaboração de suas peças orçamentárias.

Conforme Silva (2011), o orçamento é um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve realizar em um exercício. É um conjunto de normas referentes à execução e ao controle das etapas do orçamento. Uma das mais importantes funções do orçamento é impor limites ao gestor ou responsável por aplicar (gastar) os recursos públicos. Dessa forma, os gestores têm de seguir, a princípio, o que foi aprovado nas leis orçamentárias. É claro que há a possibilidade de alteração da previsão inicial. Contudo, isso deverá ser objeto de análise do legislativo para ter validade.

Baleeiro (2002) define orçamento público como o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período de tempo e, detalhadamente, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos, bem como a arrecadação das receitas já criadas em lei. Na verdade, o que ocorre é que o Poder Executivo prevê o orçamento, visto que é de sua iniciativa, e o Poder Legislativo autoriza-o a executar as despesas, por determinado período de tempo.

Portanto, o orçamento público é um conjunto de leis que contém os programas e ações de um governo e estão vinculados às realizações deste, com os objetivos e metas a atingir, expressos na legislação, por meio de projetos e atividades que possibilitam o acompanhamento e a avaliação dos resultados (ROSA, 2011).

### 1.4.1 Peças Orçamentárias

Estes conjuntos de leis estão previstos na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no art. 165 e são leis de iniciativa do Poder Executivo: Plano plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento Anual (LOA).

Conforme Rosa (2011), a estrutura determinada pelo art. 165 da CF/88 tem por objetivo ser a base do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos.

Para Silva (2011), o PPA, a LDO e a LOA são componentes básicos do planejamento, que se subdivide em estratégico (PPA) e operacional (LDO e LOA). É por meio da LOA que os programas de governo articulam um conjunto de ações, como projetos e atividades, em que se busca a concretização de objetivos estabelecidos, visando atender às demandas da população. A seguir, descreve-se o que determina a CF/88 sobre cada uma dessas leis.

#### 1.4.1.1 Plano Plurianual – PPA

“A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (Brasil, 1988, art. 165, parágrafo 1º). O PPA deverá ser instituído por lei para um período de 4 anos, que não coincide com o período do mandato do Chefe do Poder Executivo.

#### 1.4.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal e orientará a elaboração da lei orçamentária anual (BRASIL, 1988). A LDO é o instrumento de formalização das políticas públicas e tem periodicidade anual. Nela estão especificadas as metas e prioridades da administração pública e será definida a estrutura e a organização da LOA (ROSA, 2011).

#### 1.4.1.3 Lei Orçamentária Anual – LOA

A lei orçamentária anual compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social (BRASIL, 1988). A LOA, também denominada “lei de orçamento”, conterà a discriminação da receita e da despesa, que é apresentada em um quadro de dotações, que representam os programas, projetos e atividades do governo. Atualmente, o planejamento da ação governamental por meio da LOA está estruturado mediante programas, que são instrumentos de organização da ação do governo (ROSA, 2011).

Para Silva (2011), o processo de planejamento precede à elaboração do orçamento e tem como objetivo a seleção das alternativas para a ação governamental em consonância com os meios disponíveis.

#### **1.4.2 Programas, projetos, atividades e a relação com custos**

A classificação atual da despesa orçamentária está alicerçada no plano de contas contábil. Isso permite analisar as despesas por várias perspectivas, como: institucional, funcional, programática, pela natureza da despesa e por fontes de recursos. Essa classificação também possibilita a análise dos custos sobre essas perspectivas. Contudo, no presente estudo não são objeto de análise as classificações por natureza de despesa e por fonte de recurso, por não possuírem informações relevantes para a apuração de custos, conforme os objetivos deste trabalho. Por outro lado, será dada ênfase a perspectiva por programas, por esta representar ações de governo que possibilitam melhor visualização dos custos, sendo facilmente identificáveis pelas áreas contábil e de orçamento.

Nesse sentido, ainda que a classificação institucional possibilite a verificação dos custos de determinado órgão ou unidade orçamentária, esse dado é muito abrangente para que possibilite ao gestor informações úteis para a tomada de decisão. No município, estão representados, geralmente, pelas secretarias municipais e unidades como diretorias e coordenadorias.

Já a classificação funcional representa as áreas de atuação do governo e demonstra onde está se aplicando os recursos públicos, como em saúde, educação, cultura etc. Percebe-se que essa modalidade é mais analítica para a visualização de

onde estão ocorrendo os gastos públicos. Porém, ainda não tem um grau de detalhamento suficiente para que a informação seja útil para a tomada de decisão. Será conhecido o gasto geral nestas áreas, individualmente, mas não se saberá, de forma detalhada, onde há opções de melhor emprego dos recursos públicos, para que retornem em benefícios para a sociedade.

Por fim, a classificação por programas é a que mais possibilita analisar em que setores especificamente estão sendo aplicados os recursos públicos. Brasil (1999), por meio da Portaria nº 42/1999, estabelece os conceitos, conforme descrito na sequência.

#### 1.4.2.1 Programa

É o “instrumento de organização da ação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual” (ROSA, 2011, p. 120). Para Silva (2011), é o instrumento de organização da atuação do governo que articula um conjunto de ações que concorrem para a realização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no plano, visando ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

#### 1.4.2.2 Projeto

É o “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, que envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo” (ROSA, 2011, p. 120).

#### 1.4.2.3 Atividade

É o “instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, que envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo” (ROSA, 2011, p. 120).

Conforme Machado (2002, p. 66), “essa classificação requer todos os elementos necessários à avaliação da efetividade, eficácia e eficiência: objetivos e indicadores dos programas; metas e produtos dos projetos e atividades; produtos e custos dos projetos, atividades e programas.”

Para Rosa (2011), na elaboração de um programa são definidas as ações orçamentárias que são instrumentos para a realização do mesmo e são classificadas, conforme sua natureza, em projetos ou atividades. Estes resultam em bens e serviços à população que contribuem para atingir os objetivos definidos no PPA, com o propósito de atender a uma demanda da sociedade.

Dessa forma, com a criação das ações, atende-se à disposição da LDO e da própria LOA, pois as categorias de programação estarão dispostas nos três dispositivos legais, discriminados por programas, projetos e atividades, podendo ser desdobrados em subtítulos que representem o menor nível da categoria de programação. Isso permite maior controle social sobre as políticas públicas e, também, a evidenciação dos custos e os impactos das ações do governo.

## 1.5 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho gerencial. Possui função relevante fornecendo dados à administração, auxiliando no controle e na tomada de decisão (VICECONTI; NEVES, 2013). O auxílio ao controle fornece dados para estabelecer padrões e orçamentos, dentre outros. No que se refere à decisão, consiste em suprir de informações relevantes que têm consequências no curto e no longo prazos, sobre medidas de introdução ou corte de produtos, opção de compra ou produção própria (MARTINS, 2010).

Analogamente, na esfera pública, a contabilidade de custos pode suprir os gestores com informações que auxiliam na introdução ou corte de um serviço ou, por exemplo, auxiliar na decisão de aquisição de serviços educacionais ou a construção de escolas de educação infantil, ou ainda, na aquisição de serviço de transporte escolar ou a aquisição de ônibus para esse fim. Cabe esclarecer que algumas atividades devem essencialmente ser exercidas pelos entes públicos. Estas são as denominadas atividades-fim em que o ente público é o responsável pela prestação

desses serviços à sociedade, não podendo formalizar parcerias nem terceirizar esse serviço.

Dessa forma, percebe-se que com o auxílio da contabilidade de custos é possível a apuração e o controle dos custos com o propósito de verificar se os valores gastos nas atividades estão adequados à realidade.

### **1.5.1 Terminologia Aplicada à Contabilidade de Custos**

O enfoque dado a este trabalho não é apresentar definições sobre o que é custo, o que é gasto ou o que é despesa. Contudo, a seguir alguns conceitos auxiliam na compreensão dessas terminologias.

Segundo Martins (2010, p.24), gasto é a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. O conceito de gasto é muito amplo e se aplica a todos os bens e serviços adquiridos por uma entidade (MARTINS, 2010). Para Viceconti e Neves (2013), é a renúncia de um ativo com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço. Geralmente o gasto é efetivado quando os bens ou serviços são prestados ou passam a ser de propriedade da empresa.

Desembolso, para Martins (2010, p. 25) é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Este pode ser antes, concomitante ou após a entrega do bem ou serviço, ou seja, não no mesmo momento do gasto.

Conforme Martins (2010, p. 25), investimento é o “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.” Todos os sacrifícios feitos para a aquisição de bens ou serviços que são demonstrados no ativo da empresa ou ente, para baixa ou amortização, são chamados de investimento.

Custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2010, p. 25). O custo é também um gasto, porém, só é reconhecido como tal no momento da utilização do bem ou serviço, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. De uma forma geral os custos são sacrifícios necessários para alcançar um objetivo.

Despesa segundo Martins (2010, p. 25 – 26), é o “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. “Todos os custos que são ou

foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem.”

Cabe esclarecer que as terminologias apresentadas estão voltadas predominantemente para a indústria. Contudo, segundo Martins (2010), os princípios e técnicas da contabilidade de custos têm similaridade de situação nas entidades em que se trabalha por projeto, o que na visão do autor do trabalho encontra semelhança com a atuação do setor público, com seus programas, projetos e atividades.

Conforme Silva (2011), a contabilidade industrial é praticada nos estabelecimentos industriais do Estado, como, por exemplo, a Imprensa Oficial, os serviços de água, esgoto, transportes, estradas de ferro etc. Já “a contabilidade de custos é mais abrangente, atendendo a toda a administração com a finalidade de permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (SILVA, 2011, p. 62).

Por fim, a última terminologia a ser apresentada é a despesa orçamentária, que segundo a própria Lei nº 4.320/1964, tem várias classificações. Contudo, ao estudo, se tornam relevantes as etapas ou estágios da despesa orçamentária. Conforme Silva (2011), a despesa pública percorre os estágios de fixação, empenho, liquidação e pagamento.

A fixação está compreendida no planejamento e é etapa obrigatória da despesa pública.

O empenho, conforme artigo 58 da Lei 4.320/1964 “é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

O terceiro estágio é o da liquidação, que “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (LEI Nº 4.320/1964, art. 63).

Por fim, o pagamento que é o despacho da autoridade competente determinando que a despesa seja paga.

Para a apuração de custos, o estágio da despesa mais importante é o da liquidação. Esse estágio é o ponto de partida para a informação de custos, visto que neste momento é reconhecida como efetivada a despesa, conforme comprovação do serviço prestado ou do material entregue.

Dessa forma, conclui-se, em regra, que a partir da liquidação da despesa orçamentária é que o sistema de custos passa a ser alimentando com a informação de que efetivamente ocorreu uma operação ou fato, que afetou ou afetará de alguma forma o patrimônio da entidade.

### **1.5.2 Sistema de Custos**

O objetivo deste título é abordar os sistemas de custos e analisar os principais conceitos aplicados à gestão de custos de empresas que possam servir de base para nortear a construção do sistema de custos do setor público. Cabe ressaltar que não há sistema de custos acabado e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja pública ou privada (MAUSS; SOUZA, 2008).

Dessa forma, este trabalho apresenta importantes variáveis que buscam auxiliar a elaboração de um sistema capaz de apurar os custos do serviço público, de acordo com as complexidades e necessidades de cada ente público em particular. Nesse sentido, apresenta-se, primeiramente, o sistema de acumulação de custos. Em seguida, analisa-se o sistema de custeio, que trará o modelo de mensuração de custos a ser utilizado. Por fim, a última variável definida é o método de custeio.

No sistema de acumulação de custos o controle da produção e a maneira de produzir são os principais aspectos a serem observados.

Os sistemas de produção mais relevantes, segundo Machado (2002), são de produção contínua (processo) e por ordem (encomenda), dos quais derivam outros. Na sequência, seguem alguns sistemas citados pelo referido autor:

- a) por processo – produção de forma contínua em que os custos são acumulados por etapas do processo;
- b) por encomenda – para controlar o trabalho de prestadores de serviços que produzam lotes de materiais especiais e componentes;
- c) por controle de estoque – a compra e a produção são controladas pelo nível de estoques;
- d) por programação de lotes – sistema em que cada componente tem um lote com quantidade certa e intervalo ajustado para atender à demanda;

e) por lotes controlados por período – consiste na divisão em períodos de igual duração e as requisições são feitas por períodos.

Para Martins (2010, p. 151), a “produção contínua ou por processo reside na elaboração dos mesmos produtos ou na prestação do mesmo serviço de forma continuada por um longo período.” Já a produção por encomenda ou por ordem (intermitente) consiste na elaboração de vários produtos de forma descontinuada, ou seja, aloca-se os custos até o término da produção do bem ou serviço.

Em suma, existem dois modelos básicos de acumulação de custos. O primeiro ocorre quando a empresa produz de forma contínua, sendo o custo acumulado por etapas do processo. O segundo fica evidenciado quando a empresa trabalha atendendo a pedidos, sendo a acumulação dos custos por ordem, ou seja, por encomenda.

O sistema de custeio está ligado ao modelo de mensuração dos custos, que dependem das necessidades dos tomadores de decisão. Os modelos mais comumente utilizados são o custo histórico, o custo corrente, o custo estimado e o custo-padrão. Martins (2010) apresenta algumas considerações sobre cada um:

- a) custo histórico – os ativos são registrados ou os custos apropriados pelo valor original de entrada;
- b) custo estimado – considerado melhor tecnicamente do que trabalhar apenas com os custos médios passados. Isso ocorre em face de prováveis alterações de alguns custos, mudanças na qualidade do produto, introdução de outras tecnologias etc.;
- c) custo-padrão – pode ser entendido como o custo ideal de produção de um bem ou serviço. Também há o conceito em que a empresa fixa um valor como meta para o próximo período, considerando as deficiências existentes, porém, buscando superá-las;
- d) custo corrigido – é o custo original corrigido monetariamente a valor presente.

O método de custeio é um importante aspecto a ser observado para se obter sucesso em um sistema de custos. A escolha da melhor metodologia de custeio deve ser definida de acordo com as necessidades de cada organização, pois permitirá determinar de que maneira os custos serão apropriados aos respectivos objetos de custo. Dentre os métodos mais utilizados estão o custeio por absorção, o

custeio variável, o custeio direto, o custeio pleno e o custeio baseado em atividades (ABC), os quais serão abordados na sequência.

O custeio por absorção é o método que “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados” (MARTINS, 2010, p. 37). Segundo Viceconti e Neves (2013, p. 33), no custeio por absorção o “objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção.” Fontoura (2013) aduz que, a característica mais forte do método é que todos os custos de produção são alocados aos produtos, sendo as despesas reconhecidas como custos do período, não distribuídos aos produtos.

Dessa forma, o custo dos produtos é o resultado de todos os custos específicos de cada produto, acrescido dos custos indiretos atribuídos conforme sua utilização. Por fim, cabe destacar que esse método de custeio é o que atende à legislação tributária no Brasil.

O custeio variável apropria aos produtos somente os custos variáveis. Os demais custos devem ser tratados como despesas do período. Para Fontoura (2013), o método de custeio variável é aplicado para organizações que estejam iniciando sua caminhada na área de custos, podendo migrar para outros métodos com a evolução do processo na organização.

Para Viceconti e Neves (2013), os custos fixos não são considerados como custos de produção, pelo fato de existirem mesmo sem produção alguma. São, portanto, considerados como despesas, que irão impactar diretamente o resultado do período.

O custeio direto, para muitos autores, é usado como sinônimo de custeio variável. Contudo, conforme Fontoura (2013) há uma diferença básica entre os dois na medida em que o método de custeio direto admite a alocação de outros custos aos produtos, além dos materiais diretos. Cabe ressaltar que essa forma de apropriação não admite rateio.

O custeio pleno, também conhecido como método dos centros de custos, tem origem na Alemanha. Segundo Martins (2010, p. 220) “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.” Portanto, no custeio pleno se atribui todos os gastos aos produtos. Contudo, segundo Martins (2010), isso fere os princípios contábeis, sendo possível sua utilização apenas no campo gerencial.

O método de custeio ABC está baseado nas atividades que a organização efetua no processo de geração dos seus produtos ou serviços. Ele procura reduzir as distorções provocadas pelo simples rateio dos custos indiretos utilizados por outros métodos. Esse método utiliza direcionadores de custos para alocar os custos indiretos. Conforme Fontoura (2013, p. 101), os custos indiretos “são alocados diretamente aos produtos, ou serviços, sendo primeiramente direcionados às atividades de processos produtivos ou auxiliares de produção.”

Para Martins (2010, p. 286) “o ABC é, na realidade, uma ferramenta de *gestão de custos*, muito mais do que de custeio de produtos.” (grifo do autor). A visão de aperfeiçoamento de processos é formada por uma sequência de atividades encadeadas passando por vários departamentos. O autor ainda descreve que o ABC procura custear processos e estes são, geralmente, interdepartamentais. Segundo Viceconti e Neves (2013, p. 117), “o pressuposto do ABC é que os recursos (fatores produtivos) da empresa são consumidos pelas suas **atividades** e não pelos **produtos** que ela fabrica.” (grifo do autor). Isto é, os produtos são consequências das atividades e não o contrário.

Dessa forma, a partir dos conceitos apresentados sobre sistemas de custos, contabilidade de custos e contabilidade governamental, será possível iniciar a discussão sobre os conceitos que devem nortear um sistema de custos do setor público.

## 2 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, assim como a contabilidade pública, sofreu transformações nos últimos anos, fazendo com que os mecanismos de controle do orçamento e das finanças fossem aprimorados na busca de um novo modelo de gestão. Atualmente, a contabilidade pública está passando por uma fase em que o objetivo é aproximá-la da contabilidade do setor privado, voltando seu foco para o patrimônio. Nesse sentido, busca-se ação planejada e transparente no intuito de prevenir riscos e corrigir distorções que afetem o equilíbrio das contas públicas.

Dessa forma, conforme Mauss e Souza (2008), a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, dando amparo à tomada de decisões, controle gerencial e transparência do serviço público. Contudo, isso não é realidade na administração pública brasileira, ou seja, não há informações de custos na maior parte dos órgãos que, pela legislação, seriam obrigados a apresentá-las. O artigo 99 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, determina que os serviços públicos manterão contabilidade para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira. O artigo 85 da referida lei também dispõe sobre o assunto:

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 interpretação dos resultados econômicos e financeiros (LEI Nº 4.320/1964, art. 85).

Segundo Mauss e Souza (2008), com base no resultado econômico o gestor poderá definir quais serviços o órgão irá prestar, quais poderá terceirizar, por exemplo, e em quais objetos ou centros de custos poderá reduzir ou eliminar gastos, ou ainda quando deve substituir um equipamento etc. Contudo, para determinar o resultado econômico é necessário apurar os custos dos produtos/serviços ofertados à população.

O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 também tratou do assunto, determinando no artigo 79 que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Outro dispositivo legal que também previu a apuração dos custos foi o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986 determina, no artigo 137, que “a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Ainda é enfatizado na norma que a apuração desses custos terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, a utilização dos recursos financeiros e informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao órgão de contabilidade. Dispõe ainda, que a falta de informação da unidade sobre a execução física dos projetos e atividades acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos, imputando responsabilidade à autoridade administrativa faltante pelos prejuízos decorrentes desta.

Percebe-se que, mesmo com esses dispositivos legais impondo a obrigação de apurar os custos e evidenciar os resultados, nada foi feito até então. Muito se justifica na falta de instrumentos eficazes para determinar os gastos envolvidos nos processos, programas e atividades do setor público. Também há poucos estudos a respeito do tema, que possam viabilizar a sua implantação de forma racional e eficiente. Para Mauss e Souza (2008) isso justifica a falta de cultura de gestão de custos no serviço público do Brasil. Segundo os autores, a escassez de literatura sobre o tema é um dos motivos pelos quais não há a utilização da contabilidade de custos no meio governamental, diferentemente do setor privado.

Dessa forma, com o objetivo de reforçar o que já foi determinado anteriormente, a Lei Complementar nº 101/2000, previu, no artigo 50, parágrafo 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Percebe-se claro o objetivo de exigir a implantação de um sistema de controle sobre os custos das ações e decisões dos administradores. Contudo, da mesma forma que outros dispositivos legais, a referida norma não determina de que maneira deverá ser feita a implantação que também não foi cumprida, visto que quase nada se avançou em disponibilização de informações de custos dos entes públicos.

Observa-se, portanto, que várias normas legais determinaram a necessidade de se apurar os custos do setor público. Porém, nenhuma expôs, de forma clara e objetiva, como isso deveria ser realizado.

Por fim, os últimos dispositivos a tratarem do assunto foram as Resoluções/CFC nº 1.129/2008 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – e nº 1.366/2011 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. A Resolução nº 1.129/2008 trata dos Sistemas Contábeis, dentre eles o Subsistema de Custos, e deve ser adotado de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Nela o sistema contábil está estruturado, dentre outros, no subsistema de informações de custos, que tem o objetivo de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11 (Resolução 1.366/2011). Já esta última norma deve ser aplicada aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Ela estabelece conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos do setor público e está apresentada como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP.

Segundo a referida Resolução “o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011, item 2).

Percebe-se, portanto, que essa norma começa a delimitar o formato de um sistema capaz de apurar os custos do serviço público. A referida resolução apresenta os objetivos, o alcance, as definições, as características das informações de custos, dentre outros itens, que são abordados na sequência.

## 2.1 CUSTOS NO ÂMBITO MUNICIPAL

Assim como nas outras esferas de governo, no âmbito municipal as dificuldades para implantação da contabilidade de custos do setor público é também um enorme desafio, senão ainda maior. Isso se deve à pouca oferta no meio acadêmico de estudos técnicos e cursos de treinamento que possibilitem a discussão, com embasamento teórico suficiente e capaz de fornecer informações para a aplicação prática no âmbito municipal. Percebe-se que mesmo com as determinações legais apresentadas anteriormente, principalmente quanto à Resolução/CFC nº 1.366/2011, não há detalhes sobre como o sistema de custos deve ser estruturado por parte da administração pública, ainda que esta norma comece a dispor a forma como deve ser apresentado o SICSP.

Conforme Mauss e Souza (2008, p. 30) “o desenvolvimento de sistemas de custos no contexto da administração municipal tem sido objeto de estudo de vários pesquisadores”. Contudo, pouco tem sido feito na prática. A título de exemplo os autores citam experiências das cidades do Rio de Janeiro/RJ e de Salvador/BA, que mensuram os custos de algumas secretarias, porém, sem muito aprofundamento.

Cabe ressaltar que vários estudos apontam para os benefícios da criação do sistema de custos para a administração pública. Conforme estudo da Escola Nacional de Administração Pública (2001), o aprimoramento dos sistemas de gestão de custos visa capacitar o gestor público a identificar quais atividades agregam valor ao resultado, qual a taxa de consumo de recursos pelas atividades, em qual medida cada despesa contribui para os resultados, onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos etc. Alonso (1999) destaca alguns benefícios promovidos pela implantação de sistemas de custos, com foco nos resultados da gestão pública:

- a) redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados;
- b) combate ao desperdício e identificação de atividades que não agregam valor;
- c) serve de guia para avaliar o impacto das decisões tomadas;
- d) dá subsídio ao processo orçamentário e à avaliação de planos e melhoria da gestão.

Contudo, não é tarefa fácil apurar custos no setor público. As dificuldades encontradas ocorrem muito pelos diferentes tipos de serviços oferecidos à população e também pela falta de cultura e motivação para apuração de custos no serviço público. Para Alonso (1999) também são entraves a inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público, além de frequentes mudanças na estrutura organizacional dos órgãos e entidades governamentais. Dessa forma, para se obter sucesso na implantação do sistema de apuração de custos no setor público será necessário, primeiramente, mudar o comportamento dos gestores. Estes devem agir no sentido de buscar aperfeiçoamento de seus quadros técnicos, proporcionando atualização permanente para que seja possível a implantação de algum sistema de apuração de custos capaz de disponibilizar informações úteis aos gestores para a tomada de decisão.

Contribuindo com esse propósito, Alonso (1999) argumenta que, no setor público o critério relevante não é o da rentabilidade e sim a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, de organizações etc.) para orientar a administração pública sobre a necessidade de ações para a melhoria dos processos, terceirização, adoção de contratos de gestão etc.

Portanto, mesmo com essas dificuldades, cabe aos municípios buscarem a implantação de um sistema de custos capaz de mensurar e aprimorar a eficiência da gestão pública, muito mais do que apenas cumprir a legislação.

## 2.2 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

O Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP – está definido pela Resolução nº 1.366/2011 e estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Conforme a resolução, o SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo a mensuração, o registro e a evidenciação dos custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade pública.

Como já descrito, a apuração de custos no setor público está determinada em vários dispositivos legais como requisito de transparência e prestação de contas. Porém, além dos aspectos legais a Resolução/CFC nº 1.366/2011 destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais, com o objetivo de apoiar programas de controle de custos e qualidade do gasto público. Cabe lembrar que o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público.

A Resolução/CFC nº 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11 – SICSP – traz algumas definições a respeito dos termos relacionados ao subsistema, conforme quadro 1 a seguir.

**Quadro 1 – Definições relacionadas ao subsistema de custos**

Objeto de custo	Unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos, identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.
Informações do Subsistema orçamentário	Referem-se aos serviços prestados, função, atividades, projetos, programas executados, centros de responsabilidade, podendo se valer das classificações orçamentárias existentes.
Informações do Subsistema patrimonial	Referem-se aos serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações afetas ao patrimônio da entidade.

Apropriação do custo	Reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo, definido previamente.
Gasto	Dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	É o gasto levado para o ativo em função de sua vida útil.
Perdas	Reduções do patrimônio que não estão associadas a um recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços.
Custos	Gastos com bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.
Custos reais	São custos históricos apurados posteriormente e que realmente foram incorridos.
Custeio direto	Todo custo identificado ou associado diretamente ao objeto de custo.
Custo indireto	Custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto de custo, devendo ser apropriado por meio de rateio ou direcionadores de custos.
Custo fixo	Custo que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas.
Custo-padrão	Custo ideal de produção de um produto ou serviço.
Custo estimado	Custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período, tendo por base estimativa simples ou custo-padrão.
Custo de oportunidade	Custo mensurável da melhor alternativa desprezada com relação à escolha adotada.
Receita econômica	Valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, pelo custo de oportunidade, estimado, padrão etc.

Fonte: Adaptado da Resolução/CFC nº 1.366/2011.

### 2.3 SISTEMA DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

A partir das definições apresentadas nos tópicos anteriores, principalmente com o advento da Resolução/CFC nº 1.366/2011, é possível introduzir os conceitos que devem nortear um sistema de custos do setor público. Sabe-se que o principal objetivo desse sistema é fornecer aos gestores informações como suporte à tomada de decisão, buscando a eficiência na gestão dos recursos públicos.

Para Mauss e Souza (2008), os sistemas de custos são desenvolvidos a partir da definição da natureza do processo de produção e do tipo de custo utilizado. A natureza relaciona-se à forma com que o produto é fabricado ou o serviço é prestado, podendo ser classificado conforme a modalidade de produção como contínua ou sob encomenda. A partir dessas variáveis é que será definido o modelo de acumulação de custos. O tipo de custo utilizado consiste na adoção da análise do

custo incorrido ou predeterminado. Por fim, o método de custeio é a última variável a ser analisada.

Conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, o SICSP é apoiado em três elementos, definidos como, sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio que, conforme Mauss e Souza (2008), são a estrutura para um sistema de custos para a área governamental.

### **2.3.1 Sistema de Acumulação de Custos no Setor Público**

Segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, item 9, o sistema de acumulação “corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção.” No setor público a acumulação ocorre por ordem de serviço ou produção e de forma contínua. Na primeira compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratar dos custos de investimentos e projetos específicos, como obras. Na segunda, compreende demandas de caráter continuado e a acumulação se dá ao longo do tempo.

Para Mauss e Souza (2008) é o processo de acumular custos conforme o sistema de produção ou execução dos serviços, podendo ser por produção contínua (processo) ou por encomenda (ordem). No setor público, pelas características, os serviços prestados de forma contínua requerem sistema de acumulação por processo, como consultas médicas e odontológicas (MAUSS; SOUZA, 2008).

Machado e Holanda (2010), afirmam que serviços típicos do setor público como ensino, assistência médica etc., são prestados de forma contínua, requerendo um sistema de acumulação por processo. Significa que os custos desses serviços devem ser acumulados durante um período, sendo o custo unitário apurado entre a comparação do custo do período e as unidades produzidas durante esse período. Já o sistema por ordem de serviço ou encomenda é utilizado para o custeio de projetos como a construção de uma escola, de uma estrada, de um hospital etc., em que os custos são acumulados até o término do serviço, ou seja, com tempo de duração determinado (MAUSS; SOUZA, 2008).

Segundo Machado e Holanda (2010), o setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um conjunto habitacional, uma ponte etc., sendo caracterizado como encomenda específica, com data para início e fim de execução. Isto é, os custos são acumulados até que a obra esteja concluída.

Portanto, presentes os conceitos de projeto e atividade no setor público (estudados no item 1.4.2) conclui-se que o custo do projeto deve ser acumulado por ordem e o custo da atividade por processo.

### **2.3.2 Sistema de Custeio no Setor Público**

O Sistema de Custeio está associado ao modelo de mensuração e deste modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. Dessa forma, o sistema de custeio está classificado em custo histórico, custo-corrente, custo estimado e custo-padrão (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011).

Para Machado e Holanda (2010) esse sistema baseia-se nos custos histórico e orçado. Segundo os autores, o custo histórico é elemento fundamental para integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e da contabilidade. O custo orçado está apoiado em simples estimativas ou utiliza a ferramenta do custo-padrão.

Conforme Mauss e Souza (2008), esse sistema está associado ao modelo de mensuração das atividades da gestão e visa direcionar as decisões por meio da fixação de padrões quando do planejamento do PPA, da LDO e da LOA. Segundo os autores, o sistema caracteriza-se pela utilização do custo-padrão, que é determinado na fase de produção dos produtos e serviços, isto é, há uma predeterminação dos custos para que ocorra o planejamento para, posteriormente, comparar os custos previstos com os efetivamente incorridos. “Neste sentido, entende-se que com uma utilização bem coordenada do custo-padrão, a administração pública terá uma ferramenta bastante eficaz para controlar o desperdício e a ineficiência operacional” (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 43).

### 2.3.3 Método de Custeio no Setor Público

A escolha do método de custeio para ser utilizado no setor público é tarefa complicada. Há entre estudiosos do assunto diversos entendimentos sobre qual método é o mais adequado. A decisão sobre qual utilizar deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio. Isso é possível porque no setor público não há limitação legal quanto ao uso de qualquer um dos métodos.

Conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, método de custeio refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao respectivo objeto custeado. Os principais métodos são: direto, variável, por absorção, por atividade e pleno, que serão abordados na sequência, exceção ao método de custeio pleno, por trazer pouca contribuição ao presente estudo.

#### 2.3.3.1 Método de Custeio Direto

Segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, aloca todos os custos, sejam fixos ou variáveis, diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação. Por esse motivo, Machado e Holanda (2010), são favoráveis a aplicação desse tipo de método ao setor público. Argumentam que por não conter qualquer tipo de rateio, esse método permite analisar o desempenho dos gestores com maior objetividade e sem discussões sobre custos gerais transferidos. Na visão dos autores, também é importante o fato de que esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária. Isso é facilmente demonstrado, pois os projetos e atividades são as categorias utilizadas para a programação das despesas orçamentárias. Os recursos necessários à execução dessas ações são estimados e detalhados em função delas e, quando consumidos, associam-se diretamente com as atividades executadas. Dessa forma, são perfeitamente identificáveis as ações de governo sendo possível acumular diretamente as despesas executadas por atividade, projeto, órgão etc.

Para Mauss e Souza (2008, p.48) “o custeio direto é aquele que dá ênfase à contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos corporativos (predominantemente fixos) e para a geração do lucro das empresas.” Por isso, aloca aos produtos e serviços os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles e os demais custos, não diretamente relacionados, são considerados somente na apuração do resultado do período. Percebe-se, portanto, que os custos indiretos que não são definidos diretamente a um produto ou serviço devem ser considerados como custos do período.

### 2.3.3.2 Método de Custeio Variável

Esse método apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos simplesmente como despesas do período (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011).

Para Mauss e Souza (2008, p. 50) “o método de custeio variável apropria aos produtos apenas os custos e despesas que variam conforme o seu volume de produção e venda.” Não apropria, portanto, os custos e despesas indiretas (geralmente fixos) e considera que estes devem ser absorvidos pela margem de contribuição dos produtos. Dessa forma, esse método oferece uma informação menos completa que o método de custeio direto, pois não agrega em seu custeio os custos e despesas fixas, porém diretas ao objeto de custeio. Ainda segundo os autores, por esse motivo e pelas características dos gastos públicos (predominantemente indiretos), no setor público deve ser utilizado o método de custeio direto, pois possibilita uma visão mais global e objetiva dos custos dos serviços prestados.

Diferentemente do custeio direto, no custeio variável são alocados aos produtos apenas os custos e despesas variáveis ficando de fora os custos e despesas fixos, considerados aqui como despesas do período e, obviamente, também levados ao resultado do período (MAUSS; SOUZA, 2008).

### 2.3.3.3 Método de Custeio por Absorção

Conforme a Resolução/CFC nº 1.366/2011, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos respectivos produtos e serviços. Dessa forma, esse método é utilizado com o objetivo de alocar aos produtos ou serviços todos os custos incorridos na produção, sejam diretos ou indiretos. Cabe esclarecer que, segundo Mauss e Souza (2008), só os custos envolvidos diretamente na produção serão alocados aos produtos, sendo os demais gastos considerados como despesa e lançados diretamente no resultado do período.

Percebe-se, portanto, que por esse método há a necessidade de se utilizar a técnica de rateio para a alocação dos custos indiretos o que gera certa subjetividade ao valor do custo final obtido. Para Maus e Souza (2008), devido à subjetividade característica dos rateios, é difícil utilizar esse método no setor público, visto o alto índice de custos indiretos envolvidos.

### 2.3.3.4 Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC

Segundo a Resolução/CFC nº 1.366/2011, o método ABC considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Dessa forma, procura relacionar as atividades com os objetos de custo por meio de direcionadores, determinando quanto de cada atividade é consumida por cada um deles. “Assim, a contabilidade por atividades tem a capacidade de relacionar os custos de uma atividade a um produto, processo ou serviço, utilizando-se dos direcionadores de custos” (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 60). No ABC os custos indiretos são atribuídos a um objeto de custo diretamente relacionado com a atividade que lhe deu origem de uma maneira mais lógica e não por simples rateio. Por direcionador de custo entende-se, conforme Nakagawa (2001), como uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade e, por consequência, o seu custo.

Cabe ressaltar que a implantação do método de custeio baseado em atividades é complexo porque mensura os custos em todo o processo de desenvolvimento do produto ou serviço. Contudo, o seu uso é justificado em organizações que têm grande volume de custos indiretos envolvidos no processo de

produção ou prestação de serviço e oferecem uma variedade grande de produtos ou serviços, o que é o caso do setor público. Nesse sentido, Mauss e Souza (2008) afirmam que o ABC surgiu com o propósito de reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos e pela grande diversidade de produtos e serviços oferecidos, proporcionando uma informação mais precisa sobre o custo global de um serviço ou produto.

Portanto, de acordo com o exposto, percebe-se que o método ABC tem ênfase nos custos indiretos, uma vez que os custos diretos são facilmente alocados aos produtos ou serviços. O ABC relaciona os objetos de custo às atividades desenvolvidas por meio de direcionadores, o que denota um maior grau de acerto na alocação dos custos indiretos.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia deste trabalho propõe a teoria de custos como ferramenta de gestão pública municipal. Foram analisados dados de dois setores do Município de Bento Gonçalves/RS, devendo ser ressaltado que os dados apresentados, referentes ao período de 2014, não foram disponibilizados pelo Município. Dessa forma, os valores exibidos na análise dos resultados foram obtidos por meio de atualização da tabela inicial de 2012 pelo Índice Geral de Preços - Mercado (IGP-M), que é o índice utilizado para atualização monetária de contratos por parte do Município.

Com relação à gestão no serviço público municipal, percebe-se que essa se realiza, inicialmente, por meio do orçamento, que é a expressão da execução das ações de governo que foram planejadas no PPA, na LDO e, conseqüentemente, na LOA. Nesse sentido, a contabilidade, como geradora de informações, exerce papel fundamental na construção desse processo. Isso porque, conforme a Resolução/CFC nº 1.129/2008, a contabilidade aplicada ao setor público está organizada sob a forma de subsistemas de informações, que oferecem produtos diferentes em razão de suas especificidades, mas concorrem para o produto final, que são informações sobre o patrimônio público. A referida resolução ainda complementa que, os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas para subsidiar a administração pública com informações sobre a avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público e avaliar as metas estabelecidas pelo planejamento.

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 73), os instrumentos orçamentários “devem refletir informações sobre as políticas e programas de governo, com metas físicas e monetárias, que objetivam mensurar as ações, os custos e possibilitar o controle gerencial.”

Dessa forma, fica evidente que o modelo de gestão pública no Brasil é normativo, ou seja, os gestores têm de seguir estritamente o que foi previsto e permitido previamente na aprovação dos orçamentos, não podendo decidir livremente sobre alterações na sua execução.

Por esse motivo,

a informação de custos deve ser utilizada como parâmetro para a tomada de decisões no planejamento, orçamento e controle operacional. E isso é necessário para que a entidade pública possa ater-se à consecução de sua missão, qual seja, o atendimento das necessidades públicas com qualidade (operacional e econômica) e tempestividade (MAUSS; SOUZA, 2008, p. 77).

Com a informação precisa dos custos dos serviços prestados há a possibilidade de realizar a sua projeção para o futuro e isso permite aos gestores decidir de forma eficaz sobre a viabilidade de novos investimentos (MAUSS; SOUZA, 2008). Percebe-se que a gestão em uma entidade pública deve ser eficiente e eficaz, para que suas ações possam atingir os objetivos propostos inicialmente, visando atender ao cidadão com serviços de qualidade e desempenho elevados.

Um sistema de custos deve disponibilizar informações que subsidiam a elaboração do PPA, da LDO e da LOA e, com as informações fornecidas pelo monitoramento dos custos reais incorridos, o fixado inicialmente possa ser comparado quando da execução do planejamento, proporcionando avaliação e controle (MAUSS; SOUZA, 2008). Nesse sentido, “os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011, item 10).

Conforme a referida resolução, no item 12, esse sistema deve possuir alguns atributos, dentre os quais destacam-se:

- a) relevância – entende-se como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de fatos passados, presentes e futuros;
- b) oportunidade – a informação deve estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- c) atributo de valor social – a informação deve oferecer maior transparência do uso dos recursos públicos;
- d) especificidade – as informações de custos devem ser elaboradas de acordo com as necessidades dos usuários.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Sabe-se que o Poder Executivo Municipal é constituído por secretarias e que estes órgãos têm de executar os serviços específicos de suas pastas, conforme suas atribuições e especificidades. Conforme Mauss e Souza (2008), o Poder Executivo é dividido em centros de resultados (CR), que podem ser: CR executores, centros auxiliares e CR administrativos. Os CR executores – prestam serviços à comunidade; os centros auxiliares – apoiam os CR executores; e, os CR administrativos – onde se executam funções de finanças, jurídico, administração etc.

Como exemplos, apresentam-se dados da Secretaria Municipal de Saúde e da Secretaria Municipal de Educação do Município de Bento Gonçalves, que se localiza na encosta superior nordeste do Rio Grande do Sul e possui população estimada em mais de 112 mil habitantes (IBGE, 2014) e, conforme sua estrutura administrativa, é constituído por mais de 20 órgãos (BENTO GONÇALVES, 2015).

No ano de 2014, o município executou mais de R\$ 313 milhões em despesas, sendo que desse total, pouco mais de R\$ 96,3 milhões foram investidos (ou gastos) em saúde e 76 milhões em educação, o que representa, respectivamente, 30,77% e 24,28% em relação ao total do orçamento do município.

Nesse sentido, cabe ainda considerar os investimentos realizados por algumas secretarias abordando, também, a “terceirização de pessoal”.

A tabela 1 a seguir apresenta um comparativo de despesas executadas entre algumas secretarias municipais.

**Tabela 1 – Comparativo de despesas executadas entre Secretarias**

SECRETARIA	Despesas Totais Executadas		Despesas c/ locação - mão de obra	
	em R\$ milhões	% sobre total	em R\$ milhões	% sobre secretaria
Educação	76,0	24,26	8,7	11,45
Saúde	96,3	30,74	24,0	24,92
Administração	54,8	17,49	0,0	0,00
Meio Ambiente	16,2	5,17	4,6	28,40
Assistência Social	11,5	3,67	1,6	13,91
Obras	17,9	5,71	3,7	20,67
Mobilidade Urbana	8,0	2,55	0,5	6,25
Outras	32,6	10,41	0,0	0,00
<b>TOTAL ORÇAMENTO</b>	<b>313,3</b>	<b>100,00</b>		

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, 2014

Cabe ressaltar que a despesa executada pela Secretaria de Administração engloba o valor de R\$ 24,8 milhões gastos pelo Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e, do restante da secretaria (R\$ 30 milhões), mais de R\$ 17,5 milhões foram desembolsados em obrigações patronais.

Também merece destaque a Secretaria de Meio Ambiente que além do valor gasto com locação de mão de obra, executou mais R\$ 8,5 milhões com a coleta e destinação final do lixo domiciliar.

Com relação à Secretaria de Saúde, a análise dos dados refere-se à “terceirização” de profissionais médicos. Para isso, o município realizou procedimento licitatório para a contratação do serviço, conforme processo nº 2.558/2012, pregão presencial nº 46/2012, cujo objeto é a contratação de organização social para gestão de serviços de saúde (BENTO GONÇALVES, 2012).

Conforme a tabela 2, apresenta-se o custo de alguns profissionais referentes ao processo supracitado:

**Tabela 2 – Total de colaboradores por função**

Função	Quant	Custo Médio Mensal em 2012		Custo Médio Mensal em 2014	
		Sal Base – 40 h em R\$	Custo Médio Mensal em R\$	Sal Base – 40 h em R\$	Custo Médio Mensal em R\$
MÉDICO CLÍNICO GERAL (20 h)	15	16.701,02	125.257,67	19.350,79	145.130,93
MÉDICO ESF (20 h)	16	18.421,45	147.371,62	21.344,18	170.753,44
MÉDICO PLANTONISTA (20 h)	30	18.421,45	276.321,78	21.344,18	320.162,70
MÉDICO ESPECIALISTA (20 h)	23	17.153,36	197.263,63	19.874,90	228.561,35
TOTAIS			746.214,70		864.608,42

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, Pregão Presencial 46/2012.

Destaca-se que do total do orçamento executado na Secretaria de Saúde em 2014, aproximadamente R\$ 24 milhões ocorreram em serviços de locação de mão de obra (terceirização de pessoal) (BENTO GONÇALVES, 2015).

Cabe esclarecer que há o cargo de médico no quadro de servidores efetivos do município. Conforme Lei Municipal nº 5.802, de 20 de maio de 2014, em dezembro de 2014, o vencimento básico ficou estabelecido, conforme a tabela 3:

**Tabela 3 – Vencimento básico dos cargos de médico (20h)**

PADRÃO	A 0 – 5 Anos	B 6 – 10 Anos	C 11 – 15 Anos	D 16 – 20 Anos	E 21 – 25 Anos	F 26 – 30 Anos
SM6	R\$ 3.018,56	R\$ 3.320,41	R\$ 3.471,34	R\$ 3.622,27	R\$ 3.773,20	R\$ 3.924,13

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, Lei nº 5.802/2014.

Nesse contexto, verificou-se no orçamento do Município que em 2014 foram executados pouco mais de R\$ 17 milhões em remuneração, encargos e direitos dos servidores, sendo que desse valor, R\$ 15 milhões foram a título de vencimentos e vantagens fixas. Esses dados chamaram à atenção, pois a secretaria gasta mais em terceirização de pessoal do que em pagamento de servidores efetivos. Percebe-se que mais de 24% do seu orçamento foi executado em locação de mão de obra, valor superior aos 17% gastos com servidores efetivos (BENTO GONÇALVES, 2015).

Após análise dos dados, verifica-se que a Secretaria de Saúde do Município de Bento Gonçalves está investindo elevada parcela dos seus recursos em contratações de profissionais, pagando valores muito elevados, ainda mais se comparados aos de seu quadro de pessoal.

Ressalta-se que, sobre os vencimentos da tabela 3 há de se considerar os valores com encargos, décimo terceiro salário e férias, diferentemente da tabela 1, visto que os valores contratados já contemplam todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias naquela tabela. Contudo, dada a considerável disparidade de valores entre as tabelas, o cálculo torna-se irrelevante ao propósito do presente estudo, tampouco a escolha de sistema e método de custeio.

Conforme exposto anteriormente, será evidenciado, quando da realização de uma análise de custo por paciente, um aumento nos custos dos serviços de saúde prestados pelo município, por exemplo. Nesse caso, levando-se em consideração unidades de saúde, uma com médico contratado em outra com concursado, haverá uma grande disparidade entre os custos das duas unidades. Outro ponto que pode ser discutido sob esse aspecto é uma possível precarização da prestação do serviço público e a concentração de renda em uma empresa. Contudo, esse não é o foco do presente estudo e essa discussão não será aprofundada aqui.

Outro caso analisado está relacionado ao transporte escolar, que é de responsabilidade da Secretaria Municipal de Educação. Verificou-se que em 2014 o Município de Bento Gonçalves investiu quase R\$ 3 milhões na atividade de manutenção do transporte escolar. Desse total, quase 90% foi gasto com contratação de empresas para prestação desse serviço. São mais de 45 roteiros para fazer o transporte de alunos, tanto para escolas do município como do estado.

Cabe ressaltar que a União e o Estado do Rio Grande do Sul oferecem programas de apoio ao transporte escolar, para despesas de custeio. A União auxilia

com o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE), que em 2014 transferiu pouco mais de R\$ 92 mil. O governo estadual auxilia com o Programa Estadual de Apoio ao Transporte Escolar (PEATE), que transferiu em 2014 pouco mais de R\$ 400 mil. Percebe-se que fica a cargo do município a grande parcela de recursos para que o transporte de alunos seja efetuado.

Portanto, para executar o serviço, o Município é obrigado a recorrer às empresas privadas, pois não dispõe da quantidade suficiente de veículos para a prestação do serviço. Dessa forma, o Município realizou procedimento licitatório para a referida contratação, conforme processo nº 158/2014, pregão presencial nº 8/2014, cujo objeto é a “contratação de transporte de alunos” (BENTO GONÇALVES, 2014). Conforme a tabela 4 a seguir, apresenta-se o valor contratado de duzentos dias letivos, de dois roteiros desse processo, para o transporte de 27 alunos cada:

**Tabela 4 – Custo do transporte contratado**

Item/ Roteiro	Km p/ dia	Alunos Transp.	Valores em R\$			
			Anual (200 dias)	Mensal (20 dias)	Diário	Custo p/ Km
42	8	27	47.000,00	4.700,00	<b>235,00</b>	29,38
43	8	27	47.000,00	4.700,00	<b>235,00</b>	29,38

Fonte: Adaptado de Bento Gonçalves, 2014. Ata nº 4, Pregão Presencial 8/2014.

Destaca-se que o Município também possui veículo próprio, com o qual realiza o transporte de alunos para algumas escolas. Dessa forma, analisaram-se os custos de um veículo com capacidade para transportar 59 alunos, que faz um roteiro com distância e condições de tráfego semelhantes aos dois contratados.

Sabe-se que o ônibus foi adquirido no início de 2012 ao valor de R\$ 212 mil e para depreciá-lo utiliza-se o método de quotas constantes, estabelecendo-se 15 anos de vida útil, conforme exigência do edital do pregão para contratação do transporte de alunos. Nas despesas de manutenção estão compreendidas todas as despesas de manutenção geral, como aquisição de peças e mão de obra e, também, despesas com seguro obrigatório, de responsabilidade civil etc. No salário do motorista estão incluídos todos os encargos trabalhistas e previdenciários que são determinados pela legislação. Ressalta-se que essas informações foram obtidas por meio de relatórios e planilhas de controle da Secretaria de Educação, bem como dos diários de bordo no quesito quilômetros rodados no ano.

A tabela 5 a seguir foi elaborada tomando-se por base o custo histórico e aplicando-se o método de custeio direto.

**Tabela 5 – Custo do transporte próprio**

Descrição item de custo	Km p/ dia	Alunos Transp.	Valores em R\$			
			Anual (200 dias)	Mensal (20 dias)	Diário	Custo p/ Km
Despesas c/ Manutenção	73	59	5.299,90	529,99	26,50	0,36
Combustíveis/Lubrificantes			15.541,00	1.541,00	77,71	1,06
Salário Motorista			46.469,76	4.646,98	232,35	3,18
Depreciação			14.140,40	1.414,04	70,70	0,97
<b>Total</b>			<b>81.451,06</b>	<b>8.145,11</b>	<b>407,26</b>	<b>5,57</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

As tabelas 4 e 5 mostram que o transporte contratado tem custo por quilômetro rodado cinco vezes superior ao transporte próprio. Contudo, vale ressaltar que não há condições de o Município prestar o serviço na sua totalidade, devido à grande quantidade de roteiros e deslocamentos necessários. Isso demandaria investimento e custo fixo muito elevados.

Entretanto, em alguns roteiros em que se têm o custo por quilômetro rodado muito alto, é perfeitamente cabível a prestação direta do serviço pelo Município. Nesse ponto, destaca-se o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) que possui um programa denominado Caminho da Escola em que os municípios, por meio de convênio, podem adquirir os veículos a um custo de aquisição praticamente zero. Também há linhas de crédito para aquisição de veículos pelo programa que são financiados com recursos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Cabe salientar que, com o veículo próprio há a possibilidade de se fazer o transporte dos alunos para outras atividades além das aulas, como competições esportivas, eventos da semana da pátria, datas comemorativas, jogos escolares, tudo a um custo baixo. Ao contrário, se o município não possuísse o veículo, esses transportes deveriam ser contratados, sabe-se lá a que custo.

Percebe-se, portanto, que os exemplos servem para ilustrar como a apuração de custos, por mais simples que seja, pode auxiliar o gestor municipal na hora de decidir sobre a contratação de serviços ou sua prestação direta, por exemplo. Nesse sentido, a informação de custos tem papel fundamental nas decisões

governamentais. É necessário aumentar o debate sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria do gasto no setor público e a consequente melhora na eficiência da prestação dos serviços públicos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A apuração de custos no setor público é uma imposição muito antiga para a administração pública brasileira e necessária para os gestores, que podem e devem utilizá-la como subsídio para a tomada de decisão.

Dessa forma, o presente estudo teve por objetivo verificar como a legislação determina sejam apurados os custos no serviço público. Também buscou identificar o método de custeio mais adequado para apurar os custos na administração pública municipal. Conforme metodologia adotada, abordou-se, inicialmente, a contextualização da contabilidade pública, conforme áreas de conhecimento sobre o tema – contabilidade governamental, normas de contabilidade aplicadas ao setor público, sistema contábil, orçamento público e contabilidade de custos – demonstrando os elementos que a compõem. Em seguida, apresentou-se custos na administração pública, especialmente no âmbito municipal, subsistema de informação de custos (previsto na NBC T 16.11) e sistema de custos, que está subdividido em sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio. Por fim, de forma a ilustrar a importância do tema proposto, foram analisados exemplos do Município de Bento Gonçalves/RS.

Por meio do referencial teórico observou-se que no setor público a acumulação de custos dos projetos ocorre por ordem e o custo das atividades por processo.

O sistema de custeio permite quatro unidades de medida para o custeio dos agentes de acumulação como o custo histórico, custo-corrente, custo estimado e custo padrão.

Quanto ao método de custeio concluiu-se o mais adequado ao serviço público, devidos às suas particularidades e características, a integração do método de custeio direto com o ABC. O custeio direto apresenta como vantagem na sua utilização, principalmente o fato de não utilizar qualquer critério de rateio para apropriação dos custos indiretos aos produtos ou serviços, considerando específicos os custos e despesas que podem ser diretamente identificados aos objetos de custo. Outra vantagem é que o setor público presta serviços para a população por meio de projetos e atividades, o que facilitaria a implantação do método de custeio direto.

O método ABC apresenta como vantagem a possibilidade do rastreamento dos custos, identificando suas atividades geradoras e coletando em cada departamento o custo que a eles pode ser atribuído, independentemente se fixos ou variáveis.

A análise de dados do Município de Bento Gonçalves buscou elucidar o tema de uma forma bem simples, porém objetiva. Buscou expor as disparidades entre as formas de contratação via terceirização e a prestação direta do serviço à população. Ficou evidente que o município poderia aplicar os recursos buscando maior economia e eficiência. A implantação de sistema de apuração de custos é um fator importante para o planejamento dos orçamentos previstos pela legislação e é a base para alcançar economicidade, eficiência e eficácia na gestão pública. Percebe-se que a informação de custos é útil, por exemplo, para decidir sobre comprar ou produzir, paralisar ou dar continuidade a determinado serviço, terceirizar ou realizar um serviço por meio próprio etc. Contudo, ainda parece faltar interesse dos gestores e capacidade técnica para os profissionais trabalharem a gestão de custos na administração pública, principalmente na esfera municipal.

Por fim, a implantação de sistema capaz de apurar os custos no serviço público municipal deve ocorrer de forma imediata, não somente porque deve ser cumprida a legislação, mais sim pela importante ferramenta de controle da gestão dos escassos recursos públicos na atualidade, bem como para demonstrar à sociedade de que forma os recursos públicos estão sendo utilizados.

Sugere-se, em complemento, o desenvolvimento de estudos voltados à busca de instrumentos capazes de medir a eficiência, seja por indicadores quantitativos ou qualitativos, da prestação do serviço público. Pode-se, inclusive, ampliar o tema discutindo a possível precarização do serviço colocado à disposição da população por meio da publicização dos serviços no setor público.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/issue/viewIssue/63/71>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BENTO GONÇALVES. **Estrutura administrativa**. 2015. Disponível em: <<http://www.bentogoncalves.rs.gov.br/municipio/estrutura-administrativa>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Municipal nº 5.802, de 20 de maio de 2014. **Concede revisão geral e aumento real de vencimentos aos servidores e professores municipais detentores de cargos de provimento efetivo e servidores detentores de cargo em comissão e dá outras providências**. Bento Gonçalves, RS, 20 mai. 2014. Disponível em: <<http://leis.bentogoncalves.rs.gov.br:8080/docsweb/app/main.jsp>>. Acesso em: 02 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência. **Gastos diretos de governo**, 2014. Disponível em: <[http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con\\_comparativodespesa.faces](http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_comparativodespesa.faces)>. Acesso em: 02 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência. **Gastos diretos por atividade**. Disponível em: <[http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01011-001/con\\_gastodiretoporprojeto.faces](http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01011-001/con_gastodiretoporprojeto.faces)>. Acesso em: 02 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. **Pregão presencial nº 46/2012**. Processo nº 2.558/2012. Contratação de organização social. Disponível em: <[http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con\\_licitacoes.faces?mun=0PTIbW7ye90=>](http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_licitacoes.faces?mun=0PTIbW7ye90=>)>. Acesso em: 02 mai. 2015.

\_\_\_\_\_. **Pregão presencial nº 8/2014**. Processo nº 158/2014. Contratação de transporte de alunos. Disponível em: <[http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con\\_licitacoes.faces?mun=0PTIbW7ye90=>](http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01010-000/con_licitacoes.faces?mun=0PTIbW7ye90=>)>. Acesso em: 02 mai. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2015

\_\_\_\_\_. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. 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: 27 mar. 2015

\_\_\_\_\_. Escola Nacional de Administração Pública. **Gestão de custos no setor público**. (Texto para discussão, 41). Brasília: ENAP, 2001. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=259>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, do Município e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaoocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoocompilado.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que trata a Lei nº 4.320/1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 abr. 1999. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2015

\_\_\_\_\_. Resolução CFC Nº 1.128/2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 21 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001128)>. Acesso em: 02 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC Nº 1.129/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 21 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 02 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC Nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 25 nov. 2011. 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: 02 fev. 2015.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. **Estimativas de população**. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=430210&search=rio-grande-do-sul|bento-goncalves>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vitor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6949/5516>>. Acesso em: 13 abr. 2015.

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

MAUSS, César 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.

NAKAGAWA, Mazayuki. **Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e pesquisa em administração**. Florianópolis, 2009.