

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Márcia Silvane Estraich Cardoso

O subsistema de custos na administração pública.

Porto Alegre

2011

RESUMO

A Resolução CFC nº. 1.129/2008 aprovou a norma NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. A norma estabelece que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público será organizada na forma de sistema de informações. A mesma norma estabeleceu que o sistema contábil deverá estar estruturado nos seguintes subsistemas: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Determinou ainda que o subsistema de custos deve registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Embora a Lei Complementar 101/2000 já tivesse determinado que a administração pública deveria manter um sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial até o momento não existe, de forma disseminada e abrangente, um sistema contábil que vise o controle e a administração dos custos dos produtos e serviços fornecidos pelos entes públicos. Não obstante, é consenso que um sistema de custos auxiliaria a gestão pública no atingimento da eficiência e eficácia necessárias para otimizar os recursos e atender às demandas crescentes por serviços e produtos necessários ao bem comum.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos, Administração Pública.

ABSTRACT

The CFC Resolution no. 1.129/2008 approved the standard NBC T 16.2 - Assets and Accounting Systems. The standard established that the Public Sector Accounting will be organized in the form of information system. The same standard established that the accounting system should be structured in the subsystems: budget, assets, costs and compensation. It also determined the subsystem cost to register, processing and highlight the costs of goods and services produced and offered to society by the public entity. Although the Complementary Law 101/2000 had already determined that the government should maintain a cost system that allows evaluation and monitoring of budgetary, financial and heritage, does not exist yet, a widespread and comprehensive accounting system that affects control and cost management products and services provided by public entities. Nevertheless, the consensus is that a system of public management costs would help in achieving the efficiency and effectiveness necessary to optimize resources and meet increasing demands for services and products for the common good.

Key Terms: Cost Accounting, Government Accounting, Public Management.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	4
2	SISTEMA DE CUSTOS	5
3	SISTEMA DE CUSTOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA	6
3.1	OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA	6
3.2	CONTROLE DE CUSTOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	7
3.3	SIAFI	9
4	IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS	10
4.1	PLANEJAMENTO	10
4.2	MÉTODO DE CUSTEIO ABC	12
4.3	ADEQUAÇÕES À CONTABILIDADE DE CUSTOS	14
5	SISTEMA DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA.....	16
6	A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	17
7	CONCLUSÃO	18
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	20

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo entender a adoção do subsistema de custos, previsto na norma NBCT 16.2, na administração dos entes públicos. Visa identificar a relevância da adoção de um sistema de custos na administração pública e o planejamento de sua implementação.

A pesquisa desenvolvida é de caráter descritivo e foi utilizada como fonte de dados a revisão bibliográfica das obras que tratam dos temas contabilidade de custos, contabilidade pública e administração pública. A pesquisa descritiva busca descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL apud RAUPP; BEUREN, 2006, p. 81). A pesquisa bibliográfica “procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses” (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 60). Quanto à abordagem, o estudo será qualitativo, baseando-se na análise dos dados colhidos na pesquisa bibliográfica. Segundo Richardson (apud RAUPP; BEUREN, 2006, p. 91), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis [...]”. Será utilizado o método dedutivo para, através da análise de princípios gerais, justificar o particular. Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 46) explicam que “a dedução é a argumentação que torna explícitas verdades particulares contidas em verdades universais

A Resolução CFC nº. 1.129/2008 aprovou a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. A norma estabelece que a contabilidade aplicada ao setor público será organizada na forma de sistema de informações. Em seu item 11 determina que

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

A mesma norma estabeleceu, em seu item 12, que o sistema contábil deverá estar estruturado nos seguintes subsistemas: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Determinou ainda que o subsistema de custos deve registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Conclui-se que a Contabilidade Pública deverá incorporar aspectos da Contabilidade de Custos para atender as necessidades de informações quanto aos custos dos bens e serviços postos a disposição do cidadão.

A NBCT 16.2 introduziu o conceito de sistema de custos na Contabilidade Pública, agora caberá aos órgãos responsáveis pela contabilidade dos entes públicos implantá-lo segundo os princípios da contabilidade e respeitando tanto os conceitos científicos quanto a legislação vigente.

2 SISTEMA DE CUSTOS

Para Martins (2009, p. 357), o Sistema de Custos representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite relatórios na outra extremidade. Segundo Perez, Oliveira e Costa (2009, p. 298) “um Sistema de Custos tem como produto final um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e com seus diversos departamentos, que devem ser encaminhados para à administração superior, para auxiliá-la no processo de tomada de decisão”.

Martins (2009, p. 21) explica que a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: auxiliar o controle e ajudar na tomada de decisão. No que diz respeito ao Controle, o autor informa que “sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão”. Martins também identifica como função do Controle “acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”. Mas a Contabilidade de Custos não se restringe a meramente acompanhar os custos, constituindo-se em ferramenta de auxílio a tomada de decisão. Ainda segundo Martins, “no que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo”. Para Leone (2000, p. 21), a Contabilidade de Custos se assemelha a um centro processador de informações, que recebe os dados, e acumula-os de forma organizada para depois analisar e interpretar, produzindo informações para os diversos níveis gerenciais.

Corroborando com o pensamento de que um sistema de custos é um instrumento para medir a eficiência, Kaplan e Cooper (1998, p. 13) afirmam que um sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a

geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência. Já Leone (2009, p. 22) destaca o papel da contabilidade de custos na gestão afirmando que “a contabilidade de custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, [...] até as de natureza estratégia e ajuda na formulação das principais políticas das organizações”.

Os sistemas de custos utilizados nas companhias privadas são fontes de informações que auxiliam na gestão dos recursos e na tomada de decisão, os entes públicos podem fazer o mesmo uso uma vez que também necessitam gerenciar seus recursos de forma eficiente e eficaz.

3 SISTEMA DE CUSTOS NA CONTABILIDADE PÚBLICA

3.1 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública, primariamente disciplinada pela Lei 4.320/64 e pelo Decreto Lei 200/67, tem seus registros e controles mais direcionados às exigências legais e não à gestão dos recursos. Segundo Angélico (1995, p.107-108), a Contabilidade Pública aplica, na administração pública, as técnicas de registro e apurações contábeis em harmonia com as normas do Direito Financeiro. Assim, ela teria como objetivo apenas a apresentação de demonstrativos contábeis financeiro-patrimonial, balancetes e balanços anuais aos Tribunais de Contas. Também o Orçamento Público é uma peça que não permite chegar-se a uma situação consistente de análise para um bom gerenciamento da gestão. Para Angélico (1995, p. 19), “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeio, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e

suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas. O objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio da entidade pública.

3.2 CONTROLE DE CUSTOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Com o intuito de disciplinar o uso dos recursos pelo gestor público, a Lei Complementar 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) já havia determinado, em seu artigo 50, que a entidade pública, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, deveria manter um sistema de custos, que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. O artigo 50, § 3º da LRF estabelece: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial." Com o advento da LRF, a exigência do controle de custos foi reforçada e ampliada, já que a Lei 4.320/64 exigia apenas normas de controle de custos para as atividades industriais.

Apesar do regramento jurídico dado pela LRF verifica-se que pouco foi feito na implantação de um sistema de custos na administração pública. Segundo Lima e Castro (2009, p. 210), "[...] em alguns entes públicos foram implantados sistemas de apuração de gastos considerando a mera alocação do orçamento para as rubricas de despesas, sem considerar os recursos efetivamente consumidos nas atividades e serviços prestados". Os autores ainda afirmam que o setor público brasileiro necessita de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos e serviços oferecidos ao cidadão. Castro e Garcia (2008, p.208) afirmaram que não há interesse por parte dos políticos e dos administradores na implantação de um sistema de custos visto que o conhecimento dos reais custos incorridos no fornecimento de produtos e serviços evidenciaria as ineficiências existentes, o que resultaria em cortes no orçamento. O próprio processo orçamentário contribuiria para o pouco interesse no controle de custos, pois "castiga" os ganhos de produtividade, já que aqueles que não utilizam o total previsto em seus orçamentos têm os mesmos valores descontados no orçamento seguinte.

Segundo Leal (2003, p. 10), no setor público, os objetivos da contabilidade de custos não parecem muito claros uma vez que a concepção de despesa e arrecadação pública deixa em segundo plano a importância do controle de custos da atividade governamental. Isso

porque, no sistema de controle orçamentário, o Estado estima uma determinada receita e a partir daí fixa as despesas globais, não havendo a cultura de avaliar técnica e cientificamente os valores unitários dos bens e serviços que serão disponibilizados à sociedade. Aparentemente, ainda segundo Leal, não há porque avaliar custos, posto que a sociedade repassa, por meio de tributos e contribuições, os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e quando forem insuficientes, historicamente, endivida-se o Estado. Ignora-se toda a contribuição que a contabilidade de custos pode oferecer ao administrador para gerenciar eficientemente os recursos públicos, que são escassos.

Como as informações sobre os gastos do governo sempre foram organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção do quanto precisaria cortar, para manter o equilíbrio econômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria efetuar-lo (WIEMER; RIBEIRO, 2004).

O governo desconhece onde há desperdícios e onde há eficiência na aplicação dos recursos. O modelo de gestão tradicional da administração pública prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho e a eficiência.

Segundo Alonso (1999), com os sistemas de informação existentes, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos e também não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência. Alonso também explica que as medidas de desempenho, entre elas os custos, só fazem sentido se vinculadas a sistemas de avaliação de desempenho institucional. As concepções modernas de avaliação institucional pressupõem um mínimo de planejamento estratégico e de gestão de processos de trabalho nas organizações. Não se trata, portanto, de medir por medir, mas sim de medir o que é relevante para a avaliação do desempenho corrente e para a identificação de tendências ou discontinuidades, com relação ao desempenho futuro.

3.3 SIAFI

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta Federal, das Autarquias, Fundações e Empresas Públicas Federais e das Sociedades de Economia Mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União..

Segundo o site da Secretaria do Tesouro Nacional, O SIAFI, como sistema computacional, foi implantado em 1987, tornando-se, desde então, em importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal.

Os objetivos do SIAFI são os seguintes:

- 1 - Prover os Órgãos da Administração Pública de mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil;
- 2 - Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- 3 - Permitir que a Contabilidade Aplicada à Administração Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais para todos os níveis da Administração Pública;
- 4 - Integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- 5 - Proporcionar a transparência dos gastos públicos.

O SIAFI não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos e sim para controlar a despesa pública. A despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, já o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. As despesas evidenciam como o governo financia os recursos que utiliza (pessoal, material de consumo, material permanente, despesas financeiras etc), enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados (custo de uma aula, de uma consulta médica, de um serviço administrativo etc). Para apuração dos custos faz-se necessário uma adaptação dos parâmetros do sistema que permita incluir métodos de custeio adaptáveis a cada órgão.

4 IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS

4.1 PLANEJAMENTO

Quando da implantação de um sistema de custos em qualquer tipo de empresa, seja ela pública ou privada, a primeira providência a ser tomada é interar-se de sua organização e processos. Com isso, é importante que a administração pública tenha a disposição o desenho do organograma da administração direta, que compreende as secretarias, unidades orçamentárias, seus setores e divisões e a administração indireta que é composta pelas autarquias, empresas públicas, Sociedade de Economia mista e fundações. Outra providência é conhecer os Serviços prestados pela entidade pública, e qual sua razão de existência. Além destes itens, é preciso dispor de um consistente sistema de planejamento, contabilidade voltada ao desenvolvimento de custos, de um bom sistema de controle interno e suporte da Tecnologia da informação (ALVEZ; FRANCEZ, 2006).

Segundo Leone (2009, p. 456) os passos para a implantação de um sistema de custos são os seguintes:

1. Levantamento da organização, separando os componentes em operacionais e administrativos, definindo a autoridade, a natureza, o alcance e as limitações das atividades, bem como as responsabilidades de cada componente
2. Definição dos parâmetros e unidades de mensuração que possam medir o volume de atividade de cada um dos componentes organizacionais.
3. Analisar o comportamento dos custos e despesas de cada componente diante das bases de volume determinadas.
4. Familiarização com o plano de investimentos, expansão, reorganização e remanejamento das máquinas, dos equipamentos e dos departamentos.
5. Analisar e reformular, se necessário, parte do sistema de materiais para que o sistema de custos a ser criado ou reorganizado possa nele se integrar.
6. Analisar e reformular, se for o caso, o sistema de mão-de-obra, integrando-o com o sistema de custos. Os parâmetros próprios de mão-de-obra, necessários ao sistema de custos, devem ser levantados. Estudos de tempos e movimentos, padronização de operações e métodos de trabalho e registro dos quantitativos devem fazer parte das preocupações primárias do contador de custos.

7. Estudar os sistemas de contabilidade já em uso com o objetivo de usá-los na integração do sistema de custos.

8. Analisar o sistema de controle patrimonial. Para as finalidade de implatação de sistemas de custos, entender-se-á como controle patrimonial todas as ações, órgãos, objetos e registros que objetivam a administração dos itens patrimoniais da empresa tais como os ativos permanentes.

9. Os sistemas de planejamento, incluindo o orçamento da empresa, devem ser integrados ao sistema de custos.

10. Em contato com usuários principais, projetar as informações desejadas e que deverão ser produzidas pelo sistema de custos.

11. Projetar os relatórios.

12. Desenvolver o sistema de custos adequado às condições da empresa. O sistema de custos será o conjunto de registros de livros, de equipamentos, de recursos humanos, de operações e de critérios que deverá colher, acumular, organizar, analisar e interpretar os dados e transformá-los em informações úteis.

Na implantação de um sistema de custos na administração pública, são necessárias adaptações de modo a compatibilizar as entradas e saídas de dados às necessidades de cada ente. Tais adaptações devem ser identificadas durante o planejamento do sistema e precisam ser acompanhadas até o final da implantação.

Para Flores (apud ALVES; FRANCEZ, 2006), o planejamento deve identificar com clareza os programas, indicadores de desempenho, ações e respectivos produtos. Para isso é necessário que a Administração conheça o universo de problemas sociais e administrativos e deverá dispor de um banco de dados sob pena de não conseguir formatar o planejamento e não ter condições de acompanhamento, o que tornaria insubsistente o planejamento inicial.

Segundo Alonso (1999), o planejamento estratégico define os objetivos que a organização quer atingir no futuro, seu horizonte de planejamento, assim como os macroprocessos que são as grandes funções da organização. Tais definições devem ser consistentes com a missão e a visão de futuro da organização. O detalhamento operacional dos objetivos estratégicos produz a definição das metas para um determinado período, ao passo que o desdobramento dos macroprocessos resulta na definição ou redesenho dos processos de trabalho. Na definição dos novos processos de trabalho, ou no mapeamento dos já existentes, procede-se a uma descrição razoavelmente detalhada das atividades que os

compõem. Esse mapa de processos e a lista de atividades são a matéria-prima para os modernos sistemas de custos.

Beulke e Bertó (2005) identificaram 3 macrofases pelas quais o Sistema de Contabilidade de Custos pode ser arquitetado e cujas configurações objetivam, além da racionalidade na execução dos trabalhos, mensurar e disponibilizar informações que tendem, gradativamente, a otimizar o gasto público. Segundo os autores as macrofases são:

- Setorização dos Gastos/Custos – Esta fase compreende as definições e o desenvolvimento da metodologia de setorização dos componentes físicos e monetários dos gastos/custos com aberturas em níveis da estrutura organizacional dos órgãos/entidades e da classificação orçamentária das despesas;
- Repasse dos Custos de Apoio sobre as Atividades-Fim: Essa fase corresponde ao estágio de avaliação de custos de rateio das atividades de apoio sobre as atividades-fim, baseado no fato de que há determinadas áreas da atividade pública que trabalham para o funcionamento de outras áreas, caracterizando o que se pode denominar como Centros de Custos de Apoio;
- Apuração dos Custos dos Serviços, Bens e Produtos - Fase em que se procede a avaliação do custo do objeto em si, combinando os elementos físicos e monetários integrantes dos produtos/serviços prestados, encontra-se o correspondente custo unitário do objeto avaliado (produtos/serviços processados nas atividades-fim).

Não obstante a necessidade de padronização na administração pública devido ao controle exercido pelo Tribunal de Contas e aos dispositivos legais, o sistema de custos deve permitir a adaptação das variáveis às peculiaridades de cada entidade. Para Alvez e Francez (2006), a contabilidade de custos deverá organizar-se de forma desconcentrada em todas as unidades orçamentárias, com um plano de contas único, capaz de fornecer as informações no grau de detalhamento adequado.

4.2 MÉTODO DE CUSTEIO ABC

Dentre os métodos de custeio, o ABC parte da hipótese fundamental segundo a qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização. São as

atividades que geram custos. Assim, um sistema de custo ABC essencialmente mostra quais são as atividades e como elas geram os custos (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

O ABC foca a apuração dos custos tendo por base as atividades necessárias no processo de formação dos custos e não necessariamente com exclusividade nos departamentos. Um processo como a formação da despesa pública, por exemplo, passa desde a unidade administrativa que solicita o material até a tesouraria passando pela contabilidade, setor de compras, licitações e outros dependendo da estrutura organizacional do município

O ABC trabalha a idéia da diminuição da subjetividade ou arbitrariedade na alocação de custos indiretos. Para a administração pública é a metodologia mais adequada pois permite trabalhar com diversidade de produtos e a que mais se adapta a tomada de decisões (ALVES; FRANCEZ, 2006).

Segundo Perez Jr (apud ALVES; FRANCEZ, 2006), Algumas regras básicas para utilização do ABC são essenciais:

- a) “Efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização;
- b) Identificar as atividades existentes em cada processo;
- c) Levantar os custos e recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
- d) Identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento, etc.), e atividades secundárias (passíveis de serem eliminadas ou reduzidas sem afetar o produto final);
- e) Avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas”.

Quando se depende de um sistema de contabilidade orçamentária e de verbas, muitas decisões financeiras são tomadas arbitrariamente. Ao invés de reduções de custos seletivas e focalizadas, o gestor é forçado a adotar reduções e outras abordagens radicais. Na maioria dos casos, isso acontece simplesmente porque os gestores não têm idéia de quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos. Os funcionários no nível dos processos são capazes de determinar esse valor, mas precisam ter um indicador do custo real. O custeio baseado em atividade fornece esse tipo de informação.

Alonso (1999) cita as características pelas quais o método ABC seria adequado ao setor público, elencadas abaixo:

1. Foi concebido para apurar custos não somente de produtos e serviços, como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. Esse é um aspecto importante pois os produtos do setor público são, de modo geral, serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado.
2. O custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao custo direto. O custo indireto depende de critérios de rateio arbitrários e devido ao progresso tecnológico, os custos fixos e indiretos vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos.
3. Os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, se adequando a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatível com altos padrões tecnológicos.

O sistema de custos ABC poderá ser alimentado pelas informações dos sistemas já existentes, das listas de atividades das organizações, com seus direcionadores de custo e objetos de custeio, processando-se paralelamente aos sistemas existentes e não interferindo na execução orçamentária e financeira (WIEMER; RIBEIRO, 2004).

4.3 ADEQUAÇÕES À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para que seja possível o uso das informações da contabilidade pública na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre contabilidade pública e a de custos (MACHADO, 2002, p. 118).

Na visão de Martins (2009), a contabilidade de custos utiliza, entre outras, as seguintes terminologias:

Gasto – “compra de um produto o serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

Desembolso – “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

Investimento – “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”.

Custo – “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Despesa – “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente opara obtenção de receitas”.

Perda – “bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntariamente”.

Esses conceitos podem ser pensados como um ciclo, como apontado pelo próprio autor: “O equipamento usado na produção, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa” (MARTINS, 2009, p. 25).

Porém, as despesas públicas têm um ciclo próprio, passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento.

Traçando um paralelo entre as contabilidades empresarial e pública, Machado (2002, p. 119) aponta algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos:

- “A fase de fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento de custo padrão”.
- “A fase de empenho não encontra correspondência nos conceitos normalmente utilizados pela contabilidade de custos”.
- “A fase da liquidação cria os valores liquidados, significando que foi analisado o direito de receber do credor, bem como atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Essa fase equivale ao conceito de Gasto, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer”.
- A fase do pagamento, obviamente é idêntica ao conceito de desembolso, observando-se apenas que, na contabilidade pública, o pagamento deve ser precedido normalmente por todas as fases anteriores, enquanto que na contabilidade empresarial, o desembolso pode ser feito antes, durante e após a entrada da utilidade comprada [...]”.

Machado (2002, p. 121), conclui que, ao assumir-se que o conceito de Gastos e Valores Liquidados se equivalem, pode-se tomar a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a construção do sistema de custo. As despesas orçamentárias liquidadas

serão custos quando relativas a bens e serviços utilizados e consumidos no exercício corrente, e investimento quando beneficiar exercícios futuros. Machado também observa que a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando-se as despesas classificadas como custeio, bastando alguns ajustes relativos a contabilização de gastos com obras de conservação de bens imóveis e com pessoal.

Outra adaptação refere-se ao regime de caixa adotado no Brasil. Lima e Castro (2009), citando estudos da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional, apontam que, para assegurar o cumprimento do orçamento governamental e o uso adequado do dinheiro público, sistemas baseados em regime de caixa ou regime misto, como o adotado no Brasil, são suficientes. Contudo, se o intuito é a medição do desempenho e da eficiência operacional, é essencial que seja adotado um regime de competência integral.

5 SISTEMA DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PÚBLICA

A implantação de um sistema de custos no setor público tem sido apontada como uma necessidade gerencial primordial para se alcançar as dimensões dos princípios da eficiência, eficácia e efetividade na administração pública, fato que proporcionaria a otimização do uso dos escassos recursos disponíveis (FARIA, 2010).

Segundo Alonso (1999), para a maioria das atividades do serviço público, não prevalece a lógica de mercado, na qual o mecanismo de preços orienta os agentes econômicos nas suas decisões de comprar ou vender bens privados. Quando o preço sobe, é porque há excesso de demanda do produto. Em caso de excesso de oferta, o preço cai. No caso dos bens públicos, não há como regular por meio dos preços a produção e o consumo. É possível conceituar a oferta, mas não a demanda já que os usuários atribuem importância aos serviços públicos mas não revelam sua preferência. A oferta dos bens públicos, por outro lado, é bem definida, pois, em princípio, é possível estimar o custo dos serviços públicos. Trata-se, portanto, de um mercado sem o lado da demanda. Conseqüentemente, não há sinalização de preços ao mercado. Isso não significa, entretanto, que não seja possível instituir mecanismos competitivos no provimento dos serviços públicos. A competição de preços poderia ser substituída pela comparação de desempenho via indicadores de desempenho, entre eles os indicadores de custos.

6 A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A importância de um sistema de custos na administração pública pode ser avaliada pelo crescente número de iniciativas governamentais em vários países na última década e pelo espaço que vem ganhando na literatura especializada (ALONSO, 1999).

Quando tratamos da administração do que é público há de se ter em mente a importância que o bom uso da máquina pública tem para o bem estar dos cidadãos. Segundo Slomski (2001, p. 304) “a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento e bem-estar social da coletividade”. Também Slomski (2003, p. 376) afirma que a administração pública precisa conhecer o custo daquilo é produzido, mas os poucos estudos nesta área da Contabilidade de Custos, até o momento, tem dificultado a viabilização de sua aplicação. Sobre a falta de pesquisas Nascimento (2008) conclui que, a despeito da necessidade de conhecer e controlar seus custos, os gestores públicos estão encontrando grandes dificuldades para implementar seus sistemas de custos, haja vista a pouca literatura sobre o tema voltada à esfera pública e à ausência de cultura de gestão de custos na administração pública como um todo.

Alguns dos benefícios da utilização, por parte dos gestores, de procedimentos de contabilidade de custos são a maximização do uso dos recursos públicos e a obtenção de maiores e melhores resultados que propiciem a eficiência, a economicidade e a eficácia na gestão desses recursos. Tais benefícios evidenciam a importância do subsistema de custos dentro de um sistema de informações gerenciais que oriente a tomada de decisão.

Segundo Leal (2003, p.3), a implementação de um sistema de controle de custos no setor público impulsionaria a eficiência na obtenção e alocação dos recursos da sociedade. Havendo racionalidade na ação governamental, os desperdícios de verbas públicas seriam reduzidos e haveria recursos para atender às demandas sociais, aumentando a inclusão social com programas de alimentação, saúde e educação. O controle dos gastos públicos mediante utilização de metodologias de custos permitiria a avaliação de desempenho funcional e institucional dos agentes públicos.

No Brasil, o controle dos gastos públicos experimentou avanços a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) significaram uma evolução na gestão das finanças públicas no Brasil (ALONSO, 1999). Porém, o SIAFI foi projetado para controlar a execução da despesa. Este sistema não foi concebido para apurar

custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os custos dos produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo.

7 CONCLUSÃO

No gerenciamento de custos é necessário avaliar o custo para se obter a informação e o benefício, uma vez que o custo de medição e processamento poderá se tornar maior que o benefício, que pode ser auferido com o conhecimento de tal informação. Para que a mensuração possa ser feita, torna-se necessário a adoção de critérios estabelecidos previamente, durante a fase de planejamento, visando à padronização da coleta, registro e processamento dos dados. Deve entrar em funcionamento um sistema que detenha e organize todas as regras e parâmetros.

Custo é uma medida de eficiência de um processo, que resulta em um objeto ou serviço. O sistema de custos não deve ser atrelado a normas ou organogramas oficiais. É uma ferramenta gerencial, e o seu objetivo é fornecer informações. A administração pública carece de um sistema de custos que permita o controle eficaz dos seus recursos. Apesar de dispor de sistemas de informações como o SIAFI, estes apenas evidenciam os valores de dispêndios em determinadas rubricas, não possibilitando qualquer análise do ponto de vista de apuração dos custos. Para a implantação do sistema de custos será necessária a reformulação dos sistemas existentes para que os custos sejam devidamente alocados nas atividades em que ocorreram.

Uma das vantagens da adoção de um sistema de apuração de custos é a identificação de atividades que adicionam ou não valor ao serviço público. Esse processo pode combater eficazmente desperdícios, contribuindo para que os recursos sejam alocados nos serviços que apresentem melhor desempenho. Dentro dessa perspectiva de se identificar atividades que adicionam valor aos serviços pode-se implantar o sistema de custeio ABC (Activity-Based Costing). Nesse sistema é primordial a definição de objetivos estratégicos, o detalhamento operacional dos objetivos, a definição de novos processos de trabalho e/ou do mapeamento dos já existentes e a descrição detalhada das atividades, mostrando as atividades e os custos que geram.

Além de um sistema que suporte a apuração de custos, é necessária uma mudança na cultura dos administradores públicos. Uma das idéias mais disseminada no serviço público é de

que apenas o cumprimento da lei já é suficiente e que o conceito de eficiência é de uso privado, não adequado ao setor público. Não há preocupação com o bom desempenho, a economia de recursos e a satisfação dos usuários. Também acredita-se que as atividades do Estado são financiadas através dos impostos, que cobririam qualquer custo dos serviços públicos, não havendo a necessidade de apurá-los. Um dos pontos que impede a mudança dessa cultura é a noção de que a apuração dos custos exigiria justificativas para os casos de baixo desempenho. A participação e comprometimento da alta administração na disseminação do controle de custos é fundamental para o sucesso da implantação de um sistema de custos, uma vez que este exige uma mudança na atual cultura de controle orçamentário.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, janeiro/março 1999.

ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu Rogério. Sistema de Custos para Administração Pública. Florianópolis, 2006. Disponível em <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesArtigos.jsp&cod=172>> Acesso em 30 mai 2011.

ANGELICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira; ALMEIDA, Wagner Augusto de. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 31, p. 38-46, fevereiro/março 2006.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Custos na Administração Pública**. Porto Alegre, 2005. Disponível em <http://www2.rio.rj.gov.br/cgm/textos_selecionados/lrf/2005/arquivos/custosadminpub.pdf> Acesso em 17 jun. 2011.

BRASIL. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 mar.1964.

_____, Decreto Lei 200/67, 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 União**, Brasília, 27 fev. 1967.

_____, Lei Complementar 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 mai. 2000.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **MANUAL DO SIAFI**. Disponível em <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em 30 mai 2011.

CASTRO, Domingos Poubel; GARCIA Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 2008/001129 de 21/11/2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 nov. 2008.

FARIA, Carlos Eduardo Pires. **A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro**: estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército. Rio de Janeiro, 2010. 140f. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis). Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <

http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=173834> Acesso em 30 mai 2011.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, R. **Custo e desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert D.; ANDERSON, Steven R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo. O caminho prático e eficaz para aumentar a lucratividade.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LEAL, José Paulo. **Custo na Administração Pública e Inclusão Social.** IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande Do Sul. Gramado, 13 a 15 ago. 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, implantação e Controle.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM).** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LUQUE, Carlos A. et al. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 59, n. 3, p. 309-331, julho/setembro 2008.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental.** São Paulo, 2002. 233f. Tese (Doutor em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Disponível em <http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf> Acesso em: 10 jun. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Maria Luisa. **Sistema de Custos do Superior Tribunal de Justiça: uma abordagem para gestão estratégica de custos na Administração Pública.** Brasília: 2008. 38f. Monografia (Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público). Centro Universitário do Distrito Federal - UniDF. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/17853/Sistema_Custos_STJ_MariaLuisa_Nascimento.pdf?sequence=1> Acesso em 31 mai. 2010.

PEREZ, Jose Hernandez Junior; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos et al. Orçamento Público: Um Natural Sistema de Custos. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 2, n. 1, p. 52-66, janeiro/abril 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade Municipal.** São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade Municipal.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no serviço Público.** 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. 07 a 08 out 2004. Disponível em http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=187> Acesso em 30 mai 2011.