

Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador

EMILIO MALTEZ ALVES FILHO

Artur Roberto Nascimento

Resumo:

As discussões acerca dos novos paradigmas de governança no âmbito das reformas do Estado trazem à tona a problemática da gestão de custos e desempenho no setor público e a necessidade destes sistemas se adequarem a estas mudanças contribuindo para o atendimento das demandas da sociedade. O presente trabalho tem como objetivo descrever o desenvolvimento de um modelo conceitual de sistema de custeio gerencial para o serviço de limpeza urbana do município de Salvador. Para a realização do estudo foi efetuada uma pesquisa-ação que mapeou os principais processos organizacionais e físicos da área em estudo. O trabalho está estruturado em três partes, além da introdução. A primeira parte consiste em uma revisão de literatura que aborda a evolução da administração gerencial e governança pública, bem como as especificidades relativas à gestão de custos no setor público. Na segunda parte, é apresentada a pesquisa empírica relativa a elaboração do modelo. Na terceira parte são apresentados os principais destaques. Os resultados evidenciam as principais dificuldades do processo de elaboração de sistemas de custos em instituições públicas considerando o estágio atual dos sistemas de controle gerencial da gestão no Brasil.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador

Emilio Maltez Alves Filho (UNEB) – emaltez@ig.com.br

Artur Roberto Nascimento (UEFS) – academico-ba@uol.com.br

Resumo

As discussões acerca dos novos paradigmas de governança no âmbito das reformas do Estado trazem à tona a problemática da gestão de custos e desempenho no setor público e a necessidade destes sistemas se adequarem a estas mudanças contribuindo para o atendimento das demandas da sociedade. O presente trabalho tem como objetivo descrever o desenvolvimento de um modelo conceitual de sistema de custeio gerencial para o serviço de limpeza urbana do município de Salvador. Para a realização do estudo foi efetuada uma pesquisa-ação que mapeou os principais processos organizacionais e físicos da área em estudo. O trabalho está estruturado em três partes, além da introdução. A primeira parte consiste em uma revisão de literatura que aborda a evolução da administração gerencial e governança pública, bem como as especificidades relativas à gestão de custos no setor público. Na segunda parte, é apresentada a pesquisa empírica relativa a elaboração do modelo. Na terceira parte são apresentados os principais destaques. Os resultados evidenciam as principais dificuldades do processo de elaboração de sistemas de custos em instituições públicas considerando o estágio atual dos sistemas de controle gerencial da gestão no Brasil.

Palavras-chave: Nova Gestão Pública. Governança Pública. Modelo Conceitual de Custos.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1. Introdução

A necessidade de aumento de eficiência e eficácia da gestão pública começou a ser discutida de forma mais intensa a partir do movimento denominado **Nova Gestão Pública**, onde os diversos estudos sobre reforma do Estado enfatizaram a necessidade da existência de sistemáticas estruturadas para avaliação de desempenho gerencial.

O processo de avaliação de desempenho da gestão pública consiste em monitorar através de informações e indicadores, os vetores ligados a efetividade em relação ao alcance das metas planejadas, qualidade dos serviços, processos e economicidade, que corresponde ao padrão de custos no alcance destas metas.

Segundo Nunes (1998) as informações de custos são um dos principais indicadores de desempenho do setor público, pois possibilita uma consciência do *value of money*, acarretando um aumento da produtividade das políticas públicas.

A despeito destas necessidades gerenciais, constata-se que os sistemas contábeis e financeiros atualmente normalizados na administração pública brasileira, tais como o orçamento e os sistemas de contabilidade pública, possuem focos fiscal, formalista e auto-referente, não contribuindo para a consecução das políticas governamentais. Deste modo, faz-se necessário a utilização de novos mecanismos de avaliação que tenham como foco à eficiência e o controle na gestão pública. Sistemas de gestão de custos modernos podem contribuir com esta demanda.

Apesar da relevância da gestão de custos no setor público, ainda há uma escassez de trabalhos científicos concretos em relação ao tema. Além disto, as experiências

governamentais ainda são muito incipientes. Muitos governos sequer sabem quanto custam os seus próprios processos e serviços (OSBORNE e GAEBLER, 1994).

Apesar desta escassez de trabalhos científicos na área de custos no setor público, um relevante alento vem iluminar o caminho daqueles que almejam a intensificação destes estudos: recentemente, em 2005, foi instituída uma Norma Federal: a Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, que cria a Comissão Interministerial de Custos, a qual tem como principal objetivo “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”.

Seguindo neste diapasão e inspirado também nos conceitos da corrente denominada “Nova Governança”, o trabalho em questão foi elaborado com o propósito de analisar e descrever a estrutura de um modelo conceitual de sistema de gestão de custos para o serviço de limpeza urbana do município de Salvador.

Para o desenvolvimento deste estudo, a metodologia utilizada envolveu além de pesquisa bibliográfica e referências parciais de alguns casos concretos na área pública, uma pesquisa-ação conforme proposta por Barbier (2002) que advoga as mudanças deliberadas pelo pesquisador na realidade social estudada.

Considerando que a contabilidade gerencial deve ser analisada baseando-se no ambiente e no contexto organizacional em que o modelo será desenvolvido e implementado (LOPES, 2004), o trabalho descreve a estrutura organizacional, os processos gerenciais e as demandas de informações dos gestores públicos da entidade de limpeza urbana.

Para a obtenção dos dados, foi realizada uma pesquisa de campo durante o exercício de 2003 utilizando-se de técnicas de entrevistas (com gestores e pessoal de apoio), bem como a análise de documentos primários e relatórios internos.

Concluindo este preâmbulo, o artigo está estruturado em três partes, fora a introdução: a primeira trata da revisão de literatura sobre o tema da reforma do Estado e governança efetuando uma análise da gestão de custos com estes conceitos; a segunda parte busca mostrar o desenvolvimento do estudo de caso, compreendendo a descrição dos elementos componentes do modelo conceitual e a análise dos resultados alcançados com a pesquisa; e na terceira são apresentados os principais destaques do artigo na visão dos autores.

2. Pressupostos da administração pública gerencial e da nova governança

O modelo burocrático de administração pública começou a ser questionado de forma mais intensa a partir da década de 70, principalmente após fatores como a crise fiscal, recessão mundial, globalização e efeitos das novas tecnologias sobre o comércio e os processos gerenciais do setor público.

O modelo burocrático de administração pública, ainda em voga, não consegue mais apoiar os processos de gestão necessários para atender as demandas da sociedade sendo alvo de diversas críticas. Estas críticas aludem, dentre outros fatores, a sua auto-referência, a dicotomia entre política e administração e a preocupação excessiva com o formalismo ao invés dos resultados efetivos das ações governamentais.

Como respostas à crise deste paradigma, surgiram correntes de pensamento internacionais, principalmente na Inglaterra, de que uma das soluções poderia ser a implementação de novos modelos de gestão. Deste modo, diversos reformadores propugnaram que a administração pública deveria se assemelhar às organizações privadas. Assim, originou-se o modelo gerencial, que em sua concepção teórica possui três fases evolutivas: o modelo gerencial puro, o consumerismo e a administração orientada para o cidadão.

- **Modelo gerencial puro**

O modelo gerencial puro, implementado principalmente na Inglaterra no governo Thatcher, consistia em tornar o estado o mais eficiente possível através da redução de custos e aumento da eficiência, procurando tornar o setor público o mais semelhante possível à administração de organizações privadas.

O gerencialismo puro não superou os problemas decorrentes da burocracia que ele destinava a acabar. Um dos problemas é que não havia a preocupação com a efetividade dos serviços, traduzida em qualidade na execução das políticas. Além disto, não havia preocupação com gestão de custos, e sim com redução da máquina do Estado através de cortes lineares de gastos. Bento (2003) assevera que o gerencialismo puro não conseguiu superar os problemas da auto-referência e do caráter formal da burocracia clássica.

Com as críticas do gerencialismo puro, surge uma outra concepção que procura superar os problemas que havia no modelo anterior: o consumerismo.

- **O consumerismo**

O consumerismo incorporou a preocupação com a qualidade e a efetividade dos serviços públicos, considerando o usuário dos serviços públicos como um “cliente” da administração. Este modelo incorporou conceitos tais como qualidade total, descentralização, gestão voltada para o cliente, administração flexível, gestão de custos e avaliação de desempenho gerencial dos programas e agências governamentais bem como outros instrumentos gerenciais oriundos das empresas privadas.

Nos EUA, as técnicas do consumerismo foram difundidas no governo Clinton através do documento *Performance Act*, o qual foi influenciado pelo *best seller* Reinventando o Governo de Osborne e Gaebler (1994).

Apesar de representar uma evolução em relação ao modelo anterior, os críticos do consumerismo advogam que os usuários dos serviços públicos não devem ser vistos como clientes passivos da administração e sim como cidadãos ativos que participam das escolhas políticas efetuadas pelo governo. Assim, a administração gerencial incorpora outro avanço: a as escolhas políticas e o foco na cidadania.

- **Administração voltada para o cidadão – *Public Service Orientation***

A administração voltada para o cidadão, ou *Public Service Orientation* (PSO), incorpora a dimensão da cidadania nos processos de gestão e reforma do Estado. Neste sentido, conceitos como *accountability*, participação do cidadão, transparência e democracia, tornam-se elementos chaves no processo de gestão. Assim, a administração pública estrutura-se a partir da pluralidade democrática.

Análise geral da evolução das práticas gerenciais e sua relação com a gestão de custos

Uma discussão central de cada um destes modelos, diz respeito às relações do indivíduo com o Estado. Mintzberg (1998) comenta a respeito dos vários “chapéus” que o cidadão pode assumir, tecendo alguns exemplos. Em atividades, como a loteria esportiva, pode haver uma relação do tipo cliente-fornecedor, entretanto o vínculo do presidiário com o presídio não pode ser encarada desta forma. Do mesmo modo, ocorre em relação à cobrança de impostos que a relação é de súdito, ou seja de coerção. O Quadro 01 evidencia de forma esquemática cada uma destas correntes.

Filosofia gerencial	Gerencialismo puro	Consumerismo	Administração voltada para o cidadão (PSO)
Principais objetivos	Redução de custos/eficiência	Efetividade/qualidade	Accountability/equidade
Destinatários	Contribuintes	Clientes	Cidadão

Fonte: adaptado de Abrucio (1998)

Quadro 1 Análise das diversas filosofias de gestão

Através destas apreciações é que surge uma administração de custos e desempenho coerente com as novas estruturas da governança.

Adicionalmente, cabe definir quais os princípios da gestão de custos frente a estes conceitos. O Quadro 2 apresenta os diferentes enfoques da gestão de custos frente as correntes da governança.

Princípio da gestão de custos	Gerencialismo puro	Consumerismo	Administração voltada para o cidadão (PSO)
Enfoque de análise	Foco no curto prazo e equilíbrio fiscal.	Foco na qualidade do gasto público.	Foco na qualidade do gasto e observância das demandas do cidadão.
Sistema de gestão	Não utilização de sistemas de gestão para custos	Utilização de conceitos de sistemas de custos	Utilização de conceitos de sistemas de custos
Finalidades da gestão de custos	Corte de gastos	Foco no valor	Foco no valor

Fonte: adaptado de Abrucio (1998)

Quadro 2 Princípios da gestão de custos e filosofia da gestão pública gerencial

Custos como parâmetro de desempenho no setor público

Conforme discussões apresentadas na seção anterior, a necessidade de implementação de sistemas de gestão de custos, iniciou-se no bojo dos processos de reforma do Estado no âmbito internacional. Diversas experiências são relatadas na literatura, tais como o modelo de contabilidade gerencial da Nova Zelândia, as experiências americanas por ocasião do governo Reagan e o caso da Austrália, vide Richardson (1998); Kettl (1998); Osborne e Gaebler (1994).

No Brasil, a maior experiência encontra-se na Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Este projeto apresenta as seguintes configurações:

- Concepção em 1995;
- A responsabilidade do projeto é da Controladoria Geral do Município, a qual possui status de secretaria de governo, possibilitando-lhe uma maior força política em suas ações;
- Proposta de inserção de profissionais especializados em gestão de custos nos diversos órgãos do município.

Outras experiências citadas na literatura referem-se a Embrapa, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o Ministério da Marinha, dentre outros (NUNES, 1998).

Necessidades de gestão de custos no setor público

Diversas motivações podem ser encontradas para a implantação de sistemas de custos no setor público. Sob o aspecto normativo, já existe a previsão da elaboração de sistemas de custeio pela Lei de Responsabilidade Fiscal Brasileira (101/2000). Entretanto, é na contribuição ao processo de desenvolvimento da sociedade e da gestão dos recursos públicos, onde são encontradas as necessidades efetivas para o gerenciamento de custos. Em linhas gerais, pode-se relacionar diversos fatores:

- Utilização como indicador de análise de desempenho comparativo entre as diversas agências, através do conceito de variável *proxy* (NUNES, 1998);
- Avaliação dos custos dos diversos serviços e processos de uma instituição;
- Melhor alocação dos recursos financeiros;
- Processos orçamentários mais condizentes com a governabilidade;
- Avaliação da eficiência das políticas públicas;
- Identificação dos desperdícios na consecução das políticas;
- Utilização como mecanismos de participação social e transparência das ações;
- Redução dos custos com agenciamento e assimetria informacional no setor público, tal como detectado por Przeworski (1998).

Entretanto, apesar de sua relevância, os sistemas de custos ainda não foram largamente implementados na administração pública (SLOMSKI, 2005). Diversos motivos podem explicar este fenômeno. Utilizando-se do plano de referência de Gomes e Salas (2001), foi estruturado o Quadro 3, a seguir, analisando estes fatores.

FATORES	MOTIVAÇÕES
CULTURAIS	Pouca prática de avaliação de desempenho no setor público. Cultura formalista, auto-referente e burocrática.
POLÍTICOS	Resistência política a avaliação de desempenho gerencial.
TÉCNICOS E OPERACIONAIS	Os sistemas contábeis e gerenciais atualmente existentes não se adequam a elaboração de sistemas de custos e desempenho. Além disto, a qualidade das informações produzidas não é adequada, dado o grande número de vieses e ruídos produzidos.
INSTITUCIONAIS	Os diversos instrumentos de gestão pública institucionalizados no Brasil, principalmente os relativos a aspectos financeiros, não apresentam um direcionamento efetivo para a avaliação de desempenho.

Fonte: Elaborados pelos próprios autores

Quadro 3 Barreiras à implementação de sistemas de gestão de custos no setor público

Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005

Conforme citado na parte introdutória, foi criada a Comissão Interministerial de Custos através da Portaria nº 945/2005, a qual traz como objetivos centrais da Política de Custos:

- Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;

- b) Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
- c) Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal.

Esta Portaria apresenta também alguns pressupostos para a definição de diretrizes para a implantação de sistemas de gestão de custos no setor público:

- i. A cultura de custos no serviço público é ainda incipiente;
- ii. A vigência da lei de responsabilidade fiscal (LRF) não assegura a implantação de sistemas de custos em toda a administração pública federal;
- iii. Ações com foco na redução de custos não asseguram a otimização global do desempenho institucional;
- iv. A diversidade e a complexidade das realidades organizacionais condicionam o grau de diversidade e de complexidade dos sistemas de custos a serem implantados;
- v. O conhecimento sobre o padrão de consumo dos recursos organizacionais está “nas pontas”, ou seja, nas gerências de cada setor de atividade da organização governamental;
- vi. A avaliação com base em indicadores requer comparabilidade, ou seja, a existência de padrões mínimos que possibilitem a comparação;
- vii. Incentivos adequados podem alterar o comportamento dos atores envolvidos e promover a conseqüente alteração do desempenho mensurado;
- viii. Preservação e fortalecimento das iniciativas pioneiras.

A Portaria nº945/2005 sinaliza ainda quais seriam estas principais diretrizes, quais sejam: Gestão de custos com foco no desempenho; Abrangência; Gradualismo; Flexibilidade; Institucionalização; Capacitação permanente; Gestão do conhecimento.

Aspectos técnicos da definição do método de custeamento

Os métodos de custeamento correspondem à forma como os diversos itens de custos dos produtos ou serviços serão coletados, combinados e alocados aos objetos de custeio. Para efeitos deste trabalho serão discutidos alguns fundamentos básicos dos seguintes métodos: Custeio por Absorção; Custeio Direto; e Custeio Baseado em Atividades.

Custeio por absorção

No custeio por absorção todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis são alocados aos objetos de custeio (GARRISON e NOOREN, 2001). Operacionalmente os recursos são alocados aos centros de custos administrativos e operacionais e posteriormente aos objetos ou portadores finais dos custos. No caso de serviços públicos, todos os gastos de apoio seriam acumulados para a apuração do custo. A sua principal desvantagem é a dificuldade de estabelecer um critério plausível para alocação dos custos indiretos. Isto é agravado, principalmente, quando o volume destes custos em relação ao montante total é relevante.

Custeio direto

No método de custeio direto apenas os custos diretamente relacionados aos objetos de custeio são considerados para a apuração do custo. Neste caso não há custos indiretos a serem atribuídos aos objetos e também não haverá necessidade de rateio. Machado (2002) argumenta que por não haver rateio de custos, este método permite avaliar o desempenho das políticas públicas e dos gestores com maior transparência. Entretanto, se o montante dos custos indiretos for relevante haverá distorções nas informações gerenciais.

Custeio baseado em atividades (ABC)

O Custeio baseado em atividades (ABC) corresponde a uma metodologia que apura os custos de cada atividade necessária à elaboração do produto ou a realização do serviço. Neste caso, segundo Kaplan *et. al.* (2000, p.308) o custeio baseado em atividades “desenvolve a idéia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados (ou serviços)”.

O ABC é um método mais moderno e avançado dentre os expostos. No setor público, poder-se-ia obter informações mais precisas do custo dos processos existentes, evidenciando-se desperdícios, custos de ineficiências e apoiando atividades de reestruturação dos processos administrativos existentes. Entretanto, apesar dos benefícios apresentados na literatura, alguns pontos desfavoráveis da implementação do ABC no setor público podem ser constatados:

- Não há pesquisas sobre direcionadores de custos de atividades para o setor público (MACHADO, 2003)
- O setor público encontra-se em fase inicial de implementação de sistemas de avaliação de *performance* o que dificulta a transição para processos mais avançados.
- O ABC, por ser mais detalhado e necessitar de controles internos consistentes, é caro e complexo.

Custos diretos e indiretos em relação ao objeto de custeio

Para alocação dos custos aos objetos de custeio, os gastos são classificados em diretos ou indiretos. O custo direto será todo aquele identificável diretamente ao objeto de custeio. Os custos indiretos são alocados por meio de sistemática de rateio ou rastreabilidade. Isto ocorre devido à dificuldade de efetuar uma análise economicamente viável da relação do custo com o seu objeto (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). O Quadro 4 evidencia critério potenciais de alocação de custos indiretos.

1. Causa e Efeito	Através deste critério, os gestores identificam a(s) variável(is) que causam o consumo de recursos e o efeito sobre o objeto de custeio. Para a MOD esta alocação é a mais recomendada.
2. Vantagens Obtidas	Adotando este critério, os gestores identificam os beneficiários dos <i>outputs</i> do objeto de custo. Os custos do objeto de custo são distribuídos entre os beneficiários na proporção das vantagens recebidas para cada um deles.
3. Imparcialidade ou Equidade	A alocação dos custos é a base para o estabelecimento de um preço satisfatório para ambas as partes. Este critério é freqüentemente usado nos contratos entre os órgãos governamentais e a iniciativa privada.
4. Capacidade de Absorção	Este critério defende a alocação dos custos na proporção da capacidade do objeto de custo de suportá-los. Este critério é adotado na alocação dos salários dos executivos da empresa, com base no lucro operacional da divisão.

Fonte: adaptado de Horngren, Datar e Foster (2004)

Quadro 4 Critérios para orientação das decisões de alocação de custo

O critério utilizado no modelo conceitual da limpeza urbana foi o de causa e efeito, visto que este refletia as motivações do consumo de recursos de forma mais viável.

Na próxima seção são descritas e analisadas as principais questões relativas a elaboração do modelo.

3. Descrição da elaboração do modelo conceitual

O modelo conceitual elaborado para os serviços de limpeza urbana do município de Salvador foi efetuado tomando-se como base os pressupostos da filosofia da administração voltada para o cidadão, ou o *Public Service Orientation* (PSO). Estes serviços estão subordinados administrativamente à Secretaria de Serviços Públicos (SESP) e gerenciados pela Companhia de Limpeza Urbana de Salvador (LIMPURB).

Mapeamento dos processos e atividades

A SESP tem por finalidade planejar, administrar e fiscalizar o comércio em vias e logradouros públicos, administrar o serviço de iluminação pública, a limpeza urbana, a proteção da estética da cidade e as atividades relacionadas a mercados, feiras livres, cemitérios e serviços funerários, bem como o salvamento marítimo. Estes serviços são realizados conjuntamente com a LIMPURB.

Para efeitos deste estudo, serão analisados apenas os serviços relativos à limpeza urbana. A estrutura organizacional da LIMPURB é composta de 3 (três) grandes núcleos gerenciais: Presidência; Diretoria Administrativa (DIRAC) e Diretoria Operacional (DIROP).

A Diretoria Administrativa é responsável pelo planejamento, controle e execução das atividades de recursos humanos, financeira e comercial.

Na Diretoria Operacional estão contempladas as gerências operacionais, que são divididas em regiões de acordo com o mapa da cidade. Cada gerência operacional é responsável por diversos núcleos de limpeza.

Descrição dos processos e atividades

Para a estruturação de um sistema de custos, é fundamental o conhecimento dos processos e atividades da organização. Na época do trabalho de campo, cerca de 95% dos trabalhos executados pela LIMPURB eram terceirizados. Os serviços então realizados no âmbito da limpeza urbana compreendiam a coleta de resíduos, a varrição manual, lavagem de vias demais serviços. Na próxima seção está apresentada a construção do modelo conceitual.

Descrição do sistema de custeamento

Para a elaboração do modelo conceitual foram estabelecidas sete etapas de desenvolvimento, compreendendo desde a definição dos objetos de custeio até a definição da modelagem de relatórios.

Definição conceitual de cada etapa (E)

- E.01 - Definição dos objetos de custeio – Estabelecimentos dos diversos elementos, individualmente considerados, como objetos de custeio.
- E.02 - Definição dos centros de custos – Centros de responsabilidade da estrutura administrativa que irão acumular custos e após, atribuí-los aos portadores finais.
- E.03 - Definição dos elementos de custos diretos e indiretos – Principalmente os custos relevantes que receberão tratamento técnico específico.
- E.04 - Definição das origens e obtenção dos principais dados primários – Sistemas de informações, dados ou arquivos que contemplam as informações primárias.
- E.05 - Definição dos critérios de alocação dos custos – Determinação de parâmetros que servirão para atribuir os custos indiretos aos objetos de custeio.
- E.06 - Determinação de técnicas auxiliares de custeamento – Análise considerando as especificidades da área objeto do estudo de caso.
- E.07 - Desenho do modelo conceitual – Forma esquemática do modelo conceitual.

ETAPA 01 – Definição dos objetos de custeio

Conforme as necessidades levantadas pelos gestores, os objetos de custeio serão os 16 (dezesseis) núcleos de limpeza (NL'S) identificados por tipo de serviço (coleta e varrição).

Além desses, serão também objetos de custeio os serviços de congêneres, lavagem de vias, limpeza de praias e varrição fora das NL's especificadas.

ETAPA 02 – Definição dos centros de custos

Os centros de custos foram estabelecidos em conformidade com a estrutura organizacional estabelecida no regimento interno da Secretaria (SESP) e as necessidades gerenciais de acumulação de gastos para os diversos objetos de custeio.

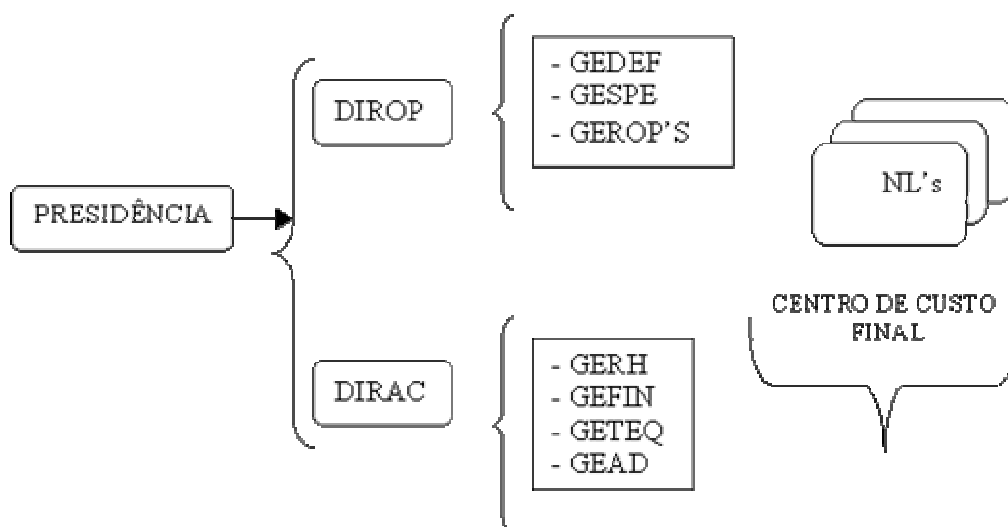


Figura 1 Estrutura organizacional por centros de custo

Legenda:

DIROP: Diretoria de Operações

GEDEF: Gerência de Tratamento de Destino Final

GEROP: Gerências Operacionais

GEFIN: Gerência Financeira

GEAD: Gerência Administrativa

DIRAC: Diretoria de Administração e Controle

GESPE: Gerência de Serviços Especiais

GERH: Gerência de Recursos Humanos

GETEQ: Gerência de Tráfego e Equipamentos

NL's: Núcleos de Limpeza

ETAPA 03 - Definição dos elementos de custos diretos e indiretos

Através de levantamentos nos documentos, objeto da pesquisa, foram identificados os seguintes custos diretos:

- Valores dos contratos das empresas terceirizadas que executam o serviço de limpeza urbana, por tipo de serviço;
- Os salários dos servidores que executam os serviços, já com encargos sociais;
- O consumo dos materiais utilizados.

Os gastos indiretos levantados referem-se a todos os gastos de salário de pessoal de apoio e fiscalização, bem como aqueles relativos à infra-estrutura organizacional.

ETAPA 04 – Definição das origens e obtenção dos principais dados primários

Os principais elementos de custos foram obtidos através de sistemas periféricos das diversas unidades da prefeitura ou de controles auxiliares realizados quando da prestação dos serviços, conforme especificação a seguir:

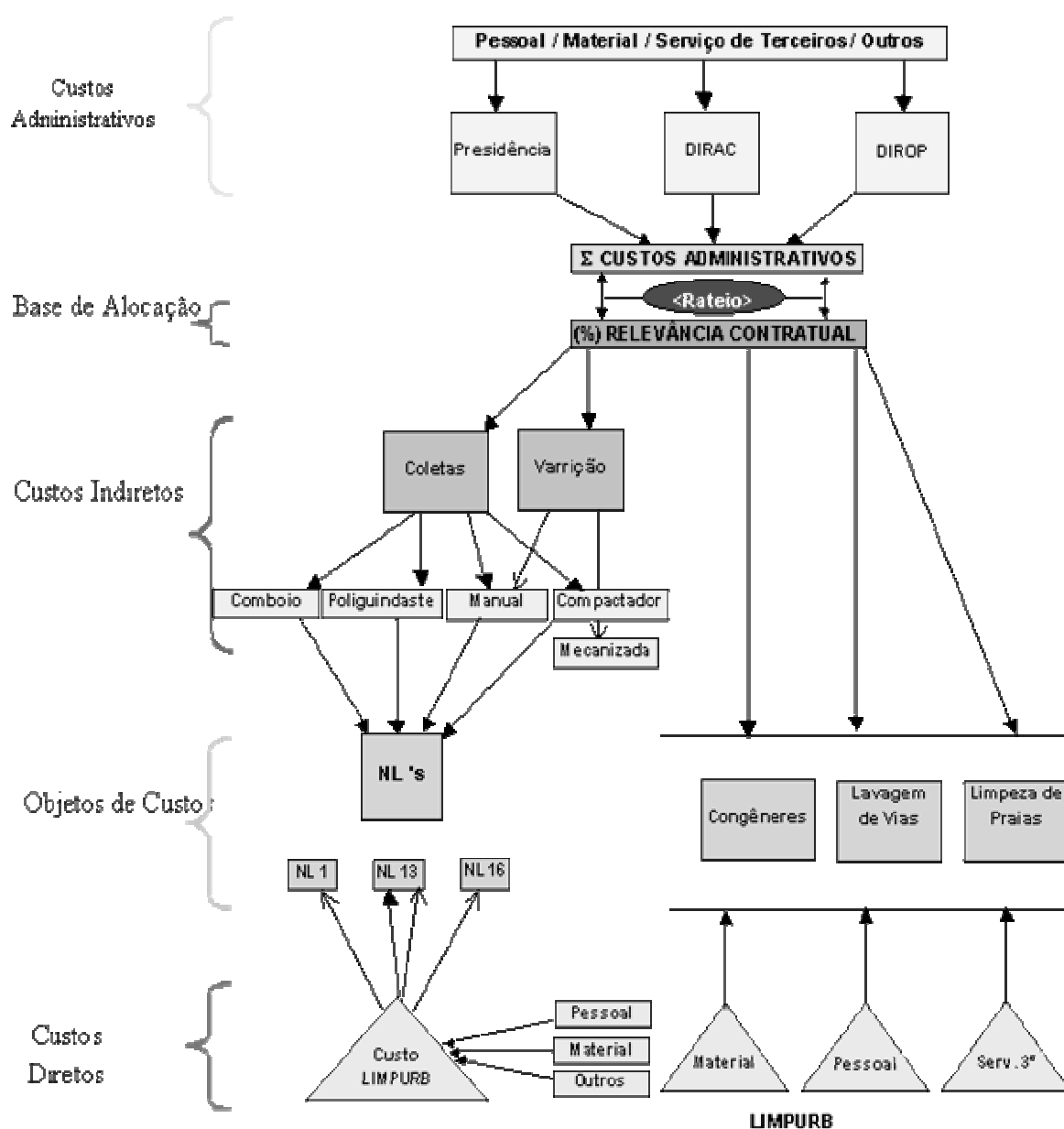
- Pessoal

Diversos fatores motivaram a escolha do custeio por absorção, com departamentalização, como método para uso no projeto conceitual. Além do próprio Princípio da Competência, portanto um fundamento legal, foi percebido uma razão mais relevante: a de que sistemas mais sofisticados, como o custeamento baseado em atividades, requerem um padrão de aprendizagem em modelos de gestão que o setor público ainda não possui.

Esta decisão pode ser justificada principalmente pela fragilidade dos sistemas de controles internos dos diversos processos operacionais e administrativos existentes no setor público de forma geral, os quais carecem de padrões técnicos de processo, uma exigência primária em tecnologias de gestão baseadas em Gestão pela Qualidade e ISO 9000. .

ETAPA 07 – Desenho do modelo conceitual

Com base no levantamento das informações e análise da empresa objeto de estudo, foi desenvolvido uma síntese esquemática do modelo conceitual, a seguir na Figura 3.



Fonte: Elaborado pelos autores, adaptado de Horngren, Datar e Foster (2004)

Figura 3 Visão do Modelo Conceitual da LIMPURB.

Pela análise da Figura 3, observa-se que os custos diretos e indiretos convergem para os Objetos de Custeio, denominados de Núcleos de Limpeza (NL's), na penúltima parte da figura, vista de cima para baixo. Vê-se do alto para o centro da figura o caminho percorrido pelos custos indiretos (administrativos), os quais são distribuídos para os custos dos serviços tomando-se como base de rateio a relevância dos gastos diretos com as empresas terceirizadas, ou seja, a proporção dos custos diretos dos serviços executados por esta.

Na seqüência estes custos são acumulados aos custos dos serviços de coleta, varrição, congêneres, lavagem de vias e limpeza de praias. Percebe-se ainda uma distribuição (rateio) e acumulação destes custos indiretos aos custos diretos por tipo de equipamento (ou técnica) utilizado no processo de limpeza, quais sejam: comboio, poliguindaste, manual, compactador e mecanizada.

Por outro lado, na extremidade inferior, já se pode perceber a alocação dos custos diretos aos objetos de custeio (NL's) no sentido de baixo para cima.

Finalmente os custos acumulados dos serviços de coleta e varrição são todos identificados por NL's e por tipo de serviço, os quais podem ser vistos de forma sumarizada na Tabela 1, a seguir. Nesta tabela procurou-se sintetizar todos os custos apurados na época do levantamento, separados em custos totais e unitários justamente para permitir a sua comparação com custos de serviços similares executados em outras localidades e regiões do Brasil para se começar a exercer um gerenciamento de identificação de desvios, análise e decisões para a adoção de medidas visando o aumento da eficiência nestes gastos.

SERVIÇOS DA LIMPURB				CUSTOS TOTAIS			QUANTIDADES		Custo
				DIRETOS	INDIRETOS	GERAL	Med.	Total	Unitário
SERVIÇOS DA LIMPURB	COLETA	URBANA	Comboio	103.970	37.569	141.539	t	5.050	28,03
			Compactador	2.004.460	724.293	2.728.753	t	55.789	48,91
			Poliguindaste	63.870	23.079	86.949	t	4.510	19,28
			Manual	118.030	42.649	160.679	t	4.510	35,63
				2.187.095	810.033	3.117.920	t	69.859	44,63
		ENTULHO	Comboio	153.990	55.643	209.633	t	7.127	29,41
			Poliguindaste	63.513	22.950	86.463	t	3.738	23,13
			Manual	593.548	214.473	808.021	t	16.886	47,85
				783.491	290.181	1.104.117	t	27.751	39,79
		PODA	(Por hora)	62.239	22.489	84.728	h	3.397	24,94
	VARRIÇÃO	HOSPITALAR	(Compactador)	57.313	20.709	78.022	t	655	119,12
		SELETIVA	(Cycléa)	165.000	59.621	224.621	equipe	150	1.497,47
		PRAIA	(Compactador)	45.984	16.616	62.600	t	1.437	43,56
				330.535	122.420	449.971	////	////////	////////
		MANUAL		2.098.877	758.410	2.857.287	km	84.610	33,77
	LIMPEZA PRAIAS	MECANIZADA		53.848	19.457	73.305	t	850	86,24
				2.152.725	797.303	2.930.592	////	////////	////////
				151.912	54.892	206.803	km	650	318,16
				10.272	3.712	13.984	equipe	10	1.398,36
				28.888	10.438	39.327	equipe	12	3.277,21
	TOTAL GERAL			5.634.917	2.087.000	7.862.712	////	////////	////////

Fonte: Elaborados pelos autores

Tabela 1: Custos totais e unitários por tipo de serviço (mês: junho de 2003)

Em síntese, os dados da Tabela 1 resumizam as principais informações para a compreensão dos objetivos da implementação do modelo conceitual de custos na Limburb. Além do detalhamento dos custos diretos e indiretos, são apresentadas ainda as unidades de medida de cada tipo de serviço, propiciando o cálculo de seus respectivos custos unitários.

4. Considerações finais

O trabalho procurou apresentar o processo de desenvolvimento de um instrumento de gestão de custos para o setor público, mais especificamente para o sistema de limpeza urbana de um município. Com base em um referencial teórico que acentua a necessidade de profissionalização do setor público, o artigo buscou contribuir com elementos da denominada Nova Gestão Pública e Governança Pública. Neste sentido, algumas observações a guisa de conclusão podem ser destacadas:

- A implementação de sistemas de custos no setor público requer uma abordagem interdisciplinar, abarcando questões relativas a teoria da administração pública, ciência política, teoria de sistemas e organizações.
- A moderna gestão de custos pode ser situada teoricamente no instrumental analítico da nova gestão pública.
- As especificidades do setor público requerem a observância de fatores políticos, institucionais e culturais.
- A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a necessidade de utilização de sistemas de custos no setor público, entretanto ainda não foi promulgada uma legislação ordinária que especifique os critérios a serem observados e além disso não há experiências robustas de implementação.
- Deve-se iniciar o processo de gestão de custos com sistemas mais simples, apesar de incompletos, pois o setor público não possui o padrão de aprendizagem necessária para a implementação de sistemas de custeio baseado em atividade.
- Os sistemas de custeio devem estar integrados às realidades operacionais, organizacionais e físicas da entidade.
- Os diversos sistemas de informação existentes servirão de alimentação de dados primários para a gestão de custos.
- Os atuais sistemas contábeis e financeiros existentes na administração pública, tais como contabilidade e orçamento, foram desenvolvidos na égide da administração burocrática não contribuindo de forma efetiva para as novas demandas sociais (são auto-referentes, formalistas e fiscalistas).

Além destes aspectos cabe ressaltar as iniciativas relevantes por parte da Comissão Interministerial de Custos, formalizada pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, a qual tem como principal objetivo “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal” e tem como objetivos centrais: a) Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente; b) Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e c) Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal.

Cabe ressaltar que o sistema apresentado ainda está em fase de desenvolvimento do aplicativo na Prefeitura de Salvador. Neste sentido, novos estudos podem ser efetuados visando reduzir a limitação intrínseca e aumentar a amplitude do trabalho, tais como:

- Utilização das informações pelos gestores públicos;
- Eventuais melhorias no processo de *accountability* e transparência,
- Efeitos na eficácia, efetividade e eficiência da gestão;
- Aumento da qualidade gerencial;
- Pesquisas positivas no intuito de avaliar o impacto das informações econômicas e comportamentais das informações de custos aos diversos agentes;
- Análise das barreiras políticas e burocráticas para a implementação destes conceitos.

Espera-se que este trabalho represente mais uma contribuição efetiva para uma série de esforços que já vêm sendo empreendidos por pesquisadores e estudiosos espalhados pelo Brasil, os quais têm tido a oportunidade de ganhar visibilidade, através do empenho da Associação Brasileira de Custos e outros órgãos nacionais e internacionais. Fruto deste esforço conjunto espera-se de forma crescente um aumento permanente dos estudos na área de gestão de custos no setor público para fazer frente às novas demandas decorrentes dos processos de reforma do Estado e das novas concepções da administração pública.

5. Referências

- ABRUCIO, Fernando. **Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático**: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA L. C e SPINK, P. A Reforma do Estado e a administração pública gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998.
- BARBIER, Renér. **A pesquisa-ação**. Brasília: Líber Livro Editora, 2002.
- BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do estado**: entre eficiência e democratização. 1. ed. São Paulo: Manole, 2003.
- COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. - Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005,
- HORGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- KAPLAN, Robert S. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- LOPES, Alexsandro Broedel. A teoria dos contratos, governança corporativa e contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de, LOPES, Alexsandro Broedel (org). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 233f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, FEA/USP, São Paulo, 2002.
- MINTZBERG, Henry. Administrando governos, governando administrações. **Revista do Serviço Público**. Montreal, v. 49, n. 4, p. 151-165, out./dez. 1998.
- NOREEN, Eric W; GARRISON, Ray H. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- NUNES, Marcos Alonso. Custos no serviço público. **Texto para discussão**. Brasília: Enap, 1998.
- KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER PEREIRA L.C. e SPINK, P. **A Reforma do Estado e a administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.
- OSBORNE, D. GAEBLER T. **Reinventando o governo**: como o espírito empreendedor está transformando o setor público. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva *agent x principal*. In: BRESSER PEREIRA L.C. e SPINK, P. **A Reforma do Estado e a administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

RICHARDON, Ruth. As reformas no setor público da Nova Zelândia. In: BRESSER PEREIRA L.C. e SPINK, P. **A Reforma do Estado e a administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

SALAS, Joan M.; GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão**: Uma abordagem contextual e organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, Valor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.