

CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ABORDAGEM DE INCLUSÃO SOCIAL

GEIZIANE BRAGA MONTEIRO

JULIANA CÂNDIDA RIBEIRO

JOAQUIM OSÓRIO LIBERALQUINO FERREIRA

Resumo:

Este trabalho aborda a importância da utilização dos sistemas de custos na Administração Pública como uma ferramenta de controle, fato que propiciaria o aumento da oferta de serviços coletivos, com o conseqüente aumento do número de atendimentos ou redução de custos, incrementando assim a inclusão social, seja pela via direta dos serviços prestados ou através dos investimentos públicos. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o tema de custos públicos voltou a figurar na pauta do dia, pois a referida norma estabeleceu novos marcos e paradigmas para os gestores públicos, com o objetivo de assegurar a responsabilidade na gestão fiscal, através de ações planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante, dentre outras medidas, da adoção de sistemas de custos. Neste contexto, este trabalho tem por objetivo mostrar, através do método dedutivo e da técnica de documentação indireta, o benefício da utilização, por parte dos administradores, de procedimentos de contabilidade de custos que visem à otimização dos recursos públicos, cada dia mais escassos, evidenciando assim, a importância do controle de custos no contexto do sistema de informações gerenciais que alimente e oriente a tomada de decisão e contribua para a inclusão social.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Custos na Administração Pública: Uma abordagem de Inclusão Social

Resumo

Este trabalho aborda a importância da utilização dos sistemas de custos na Administração Pública como uma ferramenta de controle, fato que propiciaria o aumento da oferta de serviços coletivos, com o conseqüente aumento do número de atendimentos ou redução de custos, incrementando assim a inclusão social, seja pela via direta dos serviços prestados ou através dos investimentos públicos. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o tema de custos públicos voltou a figurar na pauta do dia, pois a referida norma estabeleceu novos marcos e paradigmas para os gestores públicos, com o objetivo de assegurar a responsabilidade na gestão fiscal, através de ações planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante, dentre outras medidas, da adoção de sistemas de custos. Neste contexto, este trabalho tem por objetivo mostrar, através do método dedutivo e da técnica de documentação indireta, o benefício da utilização, por parte dos administradores, de procedimentos de contabilidade de custos que visem à otimização dos recursos públicos, cada dia mais escassos, evidenciando assim, a importância do controle de custos no contexto do sistema de informações gerenciais que alimente e oriente a tomada de decisão e contribua para a inclusão social.

Palavras-Chaves: Administração Pública. Eficiência. Inclusão Social.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1. Introdução

No Brasil, poucos são os casos de implantação de sistemas de custos no setor público. Porém, nos últimos anos, principalmente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC nº101/2000), tem crescido as movimentações em torno da necessidade da implantação desses sistemas pelo setor governamental.

A mudança no ambiente econômico mundial que vem acontecendo há algum tempo, tem levado a administração pública a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços públicos. Nesse novo cenário, produtividade e qualidade constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições. Mas, para se alcançar esses resultados, são indispensáveis um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais sendo a contabilidade de custos uma ferramenta útil para o processamento de um conjunto de informações à assessorar o Gestor Público.

Segundo Maltez (2004), uma das principais características de um sistema de contabilidade de custos é exatamente a sua finalidade gerencial, ou seja, o seu uso de caráter interno pelos gestores. Estes teriam maior flexibilidade e até certa informalidade para elaboração de informações, desde que essas possuam utilidade para o processo decisório na condução das diversas operações e atividades das entidades.

Em vista a exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e a responsabilização dos gestores públicos pela alocação de recursos financeiros e que esta venha a ser eficiente a discussão esta centrada na seguinte questão: Como a administração pública esta controlando

seus gastos, e qual a necessidade de se fazer este controle de forma que além de atingir a eficiência, venha a diminuir a exclusão social?

Portanto, este trabalho visa abordar o sistema de custos como uma ferramenta de gestão útil para a área pública, que pode estimular e ampliar as possibilidades do administrador na gestão econômica e financeira do patrimônio público, principalmente através da otimização da função de controle e inclusão social.

2. Proceder Metodológico

O método científico utilizado neste trabalho foi o método de abordagem dedutivo, conforme Lakatos & Marconi (1991). Este método permite que, por meio de dados gerais, tire-se conclusões particulares. Neste aspecto, este trabalho propõe-se a fazer uma análise da necessidade que a administração pública apresenta em implantar o sistema de custos para o controle e eficiência de seus gastos, no sentido de diminuir a exclusão social e atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A técnica adotada para a realização da pesquisa foi conforme Lakatos & Marconi (1991), a da documentação indireta, pois foram consultados livros, publicações científicas, artigos de internet, *papers*, revistas, jornais e monografias.

Por meio desta foi realizada uma abordagem exploratória, reflexiva e crítica da literatura pertinente ao assunto no que concerne a contabilidade de custos na administração pública com o objetivo de evidenciar as contribuições que poderia trazer para o processo de inclusão social.

3. Princípio Constitucional da Eficiência

Para o desenvolvimento deste estudo é fundamental conhecer o conceito de eficiência sob diferentes enfoques, segundo Meirelles (1991:86):

Dever de Eficiência – É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhado apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Ainda, para o mesmo autor (1991), a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento efetivo e do custo operacional. Essa avaliação envolve as visões administrativa, econômica e técnica.

Conforme Idalberto Chiavenato, citado por Renan Baleeiro, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (2003), a eficiência é:

Um conceito muito importante para a Administração Científica é o conceito de eficiência. A eficiência significa a correta utilização dos recursos (meios de produção) disponíveis. (...) Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos de trabalho) a fim de que os recursos (pessoas, máquinas, matérias primas etc.) sejam aplicados de forma mais racional possível. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos mais indicados, que precisam ser planejados a fim de assegurar a otimização dos recursos disponíveis...

O princípio da eficiência aparece na administração pública como questão subjacente à utilização dos recursos auferidos da sociedade por parte do governo e a aplicabilidade eficiente, eficaz e efetiva desses recursos, em vista aos anseios da sociedade.

Tratando de eficiência; o Decreto Lei nº. 200 de 24/01/67, bem como Emenda Constitucional nº. 19 de 04/06/98 consagra o referido princípio na administração pública, quando submete as atividades do poder executivo ao controle de resultados, fortalecendo o sistema de mérito e dispondo a respeito da supervisão da Administração por parte dos ministérios quanto à eficiência administrativa.

E, ainda, inseriu no artigo 30, § 3º, a responsabilização dos gestores, quando estabeleceu:

“É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da administração”.

O princípio da eficiência já estava previsto no texto original da Constituição Federal de 1988 que no artigo 74 define que todos os poderes manterão o sistema de controle interno com finalidade de:

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

4. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Contabilidade de Custos no Setor Público

Segundo a SF nº18,2000,a Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outras indicações, deixou claro a preocupação com controle dos gastos públicos. Talvez por um desvio de foco gerencial, ao invés de premiar a otimização dos recursos, preferiu enveredar pela lógica da limitação de alguns gastos públicos, que necessariamente, não representa medida de eficiência.

Além disso, ela impõe limites de endividamento da União, Estados e Municípios. Estes limites têm efeito direto sobre o desempenho das contas públicas. Quanto menor a dívida onerosa, provavelmente menores tendem a ser os desembolsos para pagamento de juros.

A solução para verificar deficiências e ingerências sobre os gastos públicos deve ser a análise pormenorizada dos custos, identificando as atividades essenciais e as supérfluas à manutenção das atividades públicas, fato desprezado na Lei de Responsabilidade Fiscal e que poderia representar o salto qualitativo da gerência pública, pois a simples redução dos gastos com pessoal não indica, necessariamente, uma melhoria no desempenho da administração ou dos serviços prestados, pois aqueles servidores poderiam estar envolvidos em atividades essenciais, indispensáveis à prestação e execução dos serviços públicos. Qualitativamente, pode haver uma deterioração dos serviços prestados.

Exemplo correto deste enfoque é quando a LRF trata da Renúncia de Receita, determinando no art. 74, parágrafo 3º, inciso II, que a administração pública poderá baixar débitos de valor inferior aos custos de cobrança. Há, neste comando legal, uma orientação precisa de qualidade e salto qualitativo na tomada de decisão, tendo por base a análise da eficiência, com base nos custos, pois se o que se recebe é menor do que o esforço para sua arrecadação, não vale a pena a cobrança.

A LRF estabeleceu a introdução de normas relativas ao controle de custos junto à Lei de Diretrizes Orçamentárias. A preocupação em ter uma contabilidade de custos deve vir em comunhão com o corte de gastos, caso contrário existe o risco de se estar cortando custos nos programas essenciais em detrimento de programas não essenciais à manutenção da qualidade dos serviços, o que não deve ser o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, a

estruturação de uma contabilidade de custos adequada que mostre o correto consumo de recursos em determinado projeto, deve ser prioritária, pois evita cortes lineares de orçamento.

No art. 50; inciso VI parágrafo 3º a LRF remete a respeito do sistema de custos e sua importância para o gerenciamento dos gastos públicos, como transcrito a seguir:

“§ 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

É evidente que o controle dos gastos por parte do governo com base em uma contabilidade de custos torna-se essencial para a administração pública de forma a mensurar e avaliar a qualidade dos gastos seja em relação aos insumos empregados, a mão-de-obra, o tempo gasto para a realização de atividades e os demais custos indiretos incorridos na prestação dos serviços coletivos. Esses elementos são essenciais para determinação da alocação e otimização dos recursos públicos e a gestão responsável, seja do ponto de vista fiscal ou social, envolvendo aspectos, desde a escassez de recursos até o público alvo atendido com a política pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal vem a transpor o foco para o controle dos gastos e a responsabilização desses gastos para os administradores públicos, evidenciando que um sistema de custos integrado com a contabilidade financeira da entidade (orçamentário financeiro e patrimonial) fornece uma informação mais precisa, mais detalhada para que o gestor público planeje seus gastos e os torne mais eficientes.

5. Sistemas de Custos aplicados à Administração Pública

O interesse do Estado em controlar e conhecer seus custos que voltou a atualidade e esse interesse, geralmente, está interligado ao processo de reforma gerencial do Estado, que coloca como pauta, a necessidade de adequar a gestão pública a critérios de eficiência, eficácia e obtenção de resultados para o bom controle dos gastos públicos.

A busca para implantar esta ferramenta de controle, no Brasil, surge em governos preocupados em transformar e melhorar a gestão e, principalmente, como consequência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas, com o objetivo principal de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de provocar resultados negativos nas contas públicas.

Segundo o Professor Lino Martins Silva (1997), a Contabilidade de Custos para as entidades públicas deve ter algumas características que a distinguem das entidades privadas, entre as quais, destacam-se:

- Os entes públicos são dedicados, basicamente, à prestação de serviços ao final dos quais não se obtém uma quantidade diretamente relacionada com o custo, já que são financiadas em grande parte por recursos arrecadados coativamente dos contribuintes, que os entregam sem qualquer expectativa de receber uma contrapartida individual ou direta em produtos ou serviços;
- O caráter habitualmente imaterial dos serviços prestados apresenta consideráveis dificuldades para sua avaliação.

Além destes, outro aspecto que deve ser analisado é o desafio de divisão dos gastos para a manutenção dos bens considerados públicos, portanto, os mais valorados pela sociedade.

Em vista a dificuldade de mensuração dos efeitos sociais dos programas realizados é de interesse questionar a respeito da utilidade e importância de implantar um sistema de contabilidade de custos. Entretanto, a prática tem demonstrado que os entes públicos que adotaram, ainda que de modo assistemático os conceitos de custos, têm obtido maiores êxitos na gestão administrativa e financeira dos recursos da comunidade que estão sob sua tutela, pois, através desta ferramenta que assessora a contabilidade financeira e quando consolidada com os relatórios da entidade fornece uma informação mais precisa e que represente de forma mais próxima a realidade situacional da entidade, bem como dando possibilidade ao gestor público ter um controle dimensionado de seus gastos.

Por exemplo, para se fazer o controle de custos de um Programa da administração pública a partir do custo orçado, do custo real é possível fazer uma análise comparativa e de variação de recursos que foram empregados, evidenciando o percentual que foi economizado ou gasto em excesso pela administração pública para a execução de tal atividade.

Portanto, é preciso uma grande concentração de esforços no sentido de reformular as demonstrações da execução orçamentária para incluir, juntamente com os valores monetários, os parâmetros físicos previstos, comparando-os com os alcançados, conforme a seguir:

Tabela 1
Comparação entre custos propostos, estimados e reais.

Custos Propostos		Custos Estimados		Custos Reais	
Metas Físicas		Metas Físicas		Metas Físicas	
Consultas Médicas: 2.500		Consultas Médicas: 2.500		Consultas Médicas: 2.700	
Valores Monetários (R\$)		Valores Monetários (R\$)		Valores Monetários (R\$)	
Pessoal e Encargos	35.000	Pessoal e Encargos	35.000	Pessoal e Encargos	35.000
Outros Custeios	15.000	Outros Custeios	15.000	Outros Custeios	15.000
Soma	50.000	Soma	50.000	Soma	50.000
Custo Unitário	20	Custo Unitário	20	Custo Unitário	18,50

Fonte: Baseado em SILVA (1997)

Pode-se também fazer uma outra análise:

Tabela 2
Custo Proposto e Custo Estimado: Custo Unitário para 2.500 consultas.

Custo Unitário Fixo $\frac{35.000}{2.500} = 14$	Custo Unitário Variável $\frac{15.000}{2.500} = 6$	Custo Unitário Total $\frac{50.000}{2.500} = 20$
---	--	--

Fonte: Baseado em SILVA (1997)

Custos Reais: Custo Unitário para 2.700 consulta.

Custo Unitário Fixo $\frac{35.000}{2.700} = 13$	Custo Unitário Variável $\frac{15.000}{2.700} = 5,55$	Custo Unitário Total $\frac{50.000}{2.700} = 18,55$
---	---	---

Fonte: Baseado em SILVA (1997)

Tabela 3
Análise das Variações

Custo Unitário Fixo		Custo Unitário Variável		Custo Unitário Total	
Para 2.500 consultas	14	Para 2.500 consultas	6	Para 2.500 consultas	20
Para 2.700 consultas	<u>13</u>	Para 2.700 consultas	<u>5,55</u>	Para 2.700 consultas	<u>18,55</u>
Variação	1	Variação	0.,45	Variação	1,45

Fonte: Baseado em SILVA (1997)

Tabela 4
Causa das Variações

	Nº de Consultas	Custo Unitário	Total
Estimativa	2.500	2.500 X 6	15.000
Real	2.700	2.700 X 6	16.200
Variação	200	200 X 6	1.200

Fonte: Baseado em SILVA (1997)

A análise consiste em saber quais os fatores que foram responsáveis pela variação do custo total, fixo e variável, bem como do custo orçado, estimado e o realmente efetivado. Neste caso, a evidência de que a administração pública foi efetiva na alocação de seus recursos é comprovada pelo estudo dos procedimentos de custos; por meio do qual foi oportuno analisar e avaliar as variações. É interessante observar que foi possível ter um aumento de 200 consultas (de 2.500 para 2.700) com a mesma quantidade de recursos financeiros (50.000), o que fez reduzir os custos unitários fixos e variáveis, conseqüentemente o total. Vale ponderar que no exemplo acima foi possível a administração pública superar as estimativas de seu orçamento (2.700-2.500), ou seja, aumentando o número de pessoas atendidas pelo programa de governo o que apresentou em uma redução de 1,45 no custo total por consulta (unitário). Ou seja, dessa forma, o governo esta aplicando recursos, com mais eficiência e obtendo como resultado o aumento da população atendida pelo programa, que de um lado reduz a exclusão social e do outro, contribui para a inclusão.

A utilização dos conceitos de custos nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para a avaliação dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão, além de aprimorar as ferramentas e instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões; o controle e a eficiência social.

É possível que o sistema de custos na administração pública torne-se viável como ferramenta utilizada para redução dos gastos, diminuição de desperdícios, para que tais recursos sejam gastos de forma planejada e em benefício de seus financiadores, o povo. A redução de custos das atividades do Estado dar suporte para que tais recursos possam ser aplicados em áreas de necessidade prementes, antes estudadas e identificadas contribuindo para a inclusão social de pessoas que antes não eram reconhecidas e atendidas pelos programas ou em trabalhos executados pelos entes públicos.

6. Os Objetivos de Custos na Administração Pública

No Setor Público, os objetivos da contabilidade de custos não parecem muito claros, porque a concepção de despesa e arrecadação pública obscurece a importância do controle de custos das atividades governamentais, ou seja, o Estado estima uma determinada receita e a partir daí fixa as despesas globais, não havendo, entretanto, uma cultura consolidada de

avaliar técnica e cientificamente os valores unitários dos bens e serviços que serão disponibilizados à sociedade.

Aparentemente, não há porque avaliar custos, posto que a sociedade repassa, por meio de tributos e contribuições parafiscais, os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e quando forem insuficientes, historicamente, endivida-se o Estado ou eleva-se a arrecadação.

Entretanto, esta prática despreza toda a contribuição que a contabilidade de custos pode oferecer ao administrador público, para gerenciar eficientemente os recursos do povo, que são rigorosamente escassos. Para tanto, a contabilidade de custos é de grande importância, pois fornece alguns parâmetros essenciais a serem analisados pelo ente público para a gestão permanente de forma segura de seus recursos.

Os sistemas de custos podem contribuir para um novo modelo de gerenciamento do Estado. Nos próximos pontos, são examinadas diferentes situações:

6.1 Atender ao Princípio da Eficiência Administrativa

O objetivo da contabilidade de custos, no setor público é oferecer elementos de aplicação e avaliação dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade, no sentido de reduzir custo e aplicar os recursos de forma eficiente, eficaz e efetiva ainda que estes conceitos tenham uma relação direta de causa e efeito. Gastar os recursos de forma que este seja utilizado com a maior eficiência é um dos maiores desafios encontrados neste ramo de atividade, pois a cultura existente é estabelecer uma relação direta entre corte de gastos e menor qualidade ou quantidade de serviços prestados à sociedade. Com a redução de custos e alocação de recursos de forma mais eficiente se torna possível a inclusão social e participação da sociedade no usufruto dos recursos financeiros.

6.2 Informação para a tomada de decisão para usuários da Contabilidade Pública

Sob o enfoque gerencial, o primeiro objetivo identificado para controlar custos na administração pública não é diferente do setor privado, porque em qualquer atividade humana se deve analisar a rentabilidade e a lucratividade de se empregar recursos financeiros.

Na contabilidade privada se faz um sacrifício desde a contratação de pessoal para o trabalho nas áreas de atuação da empresa, seja em decorrência dos executivos que estão fazendo o planejamento e elaborando as estratégias de mercado para a empresa. Há uma grande evolução do setor privado em comparação ao público, pela simples adoção de métodos de custeamento. No setor público o aspecto se diferencia devido a não adoção de custos como ferramenta para a tomada de decisão, comprometendo a eficiência social, que representaria o conceito de lucro, quando comparado ao setor privado.

6.3 Evitar o Desperdício dos recursos públicos

Nas entidades privadas o desperdício do processo produtivo aumenta o custo final dos produtos e transforma-se em fator restritivo de competitividade ou diminuição de mercado, quando são repassados aos clientes e consumidores dos produtos através do aumento de preços, por esta razão os métodos de gestão estratégica de custos estão sendo aperfeiçoados continuamente.

No setor público, a eficiência dos meios com significativa redução dos desperdícios deverá contribuir para ampliar os benefícios sociais com a mesma parcela de recursos, sem aumentar a carga tributária.

A implementação de sistema de controle de custos é a ferramenta ideal para apurar e avaliar a aplicação eficiente dos recursos – insumos – na produção de qualquer utilidade.

A ausência desse sistema, na área pública, permite que o desperdício esteja presente, sem nenhum constrangimento, porque ficará disfarçado de custo social, sendo repassado à sociedade mediante a cobrança de tributos. Aliás, o custo social do desperdício é o subdesenvolvimento e a exclusão social.

6.4 Otimizar os Recursos Disponíveis

A avaliação do desempenho da atividade empresarial, sob o enfoque da eficiência, fica inviável sem o conhecimento do potencial de produção da empresa (capacidade operacional instalada), considerando suas instalações físicas, equipamentos e recursos humanos disponíveis, além do custo operacional. Podendo ser a eficiência medida a partir da alocação de recursos e o retorno que a entidade auferir com tal aplicação, em nível de tempo, quantidade de recursos investidos para execução de uma atividade e o retorno que este investimento trará à sociedade.

Considerando que o Estado é um setor essencialmente prestador de serviços, os recursos humanos assumem importância especial na avaliação de qualquer tipo de análise de eficiência das ações governamentais, tanto que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu limites de gastos com esse elemento de despesa.

7. Por que apurar Custos no Setor Público?

Há bastante tempo, a preocupação com o tema Custos é usual nas empresas, tendo recentemente suscitado esse mesmo interesse na área pública em função de legislação específica.

Além da legislação, o interesse pela implantação do Sistema de Custos na área pública surge para evitar que muitos administradores públicos apresentem projetos implantados em sua gestão dizendo o quanto executaram em um determinado período, preocupando-se em mostrar o volume de obras realizadas, de populações atendidas, etc. Nos quais, dificilmente, explicam se um projeto foi realizado com baixos custos e qualidade adequada. Pois, para uma parte dos gestores públicos o quanto se faz é mais importante do que como se faz.

Segundo a Secretaria para Assuntos Fiscais (nº 18, 200), de que adianta saber que rua foi asfaltada, por exemplo, se não se sabe o seu custo-benefício para a sociedade. Para isso, é necessário conhecer o custo efetivo daquela obra, visando inferir se aquele projeto foi feito com economicidade. Caso o custo seja substancialmente maior que o previsto, pouco pode ter valido aquela obra, pois trouxe sim prejuízo para a população, onerando os cidadãos com a má aplicação dos recursos.

Ainda segundo a SF-(nº 18, 2000), a preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores a buscarem formas de mensuração de custos mais adequadas, visando o conhecimento de como foi feito determinado projeto e qual o seu custo-benefício à população. Os recursos são escassos, por isso, é fundamental sua aplicação com racionalidade.

Governos têm extrema dificuldade na proposição de redução de gastos, em grande parte, por disporem de sistemas de controle de custos inadequados. Faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação de gastos com insumos que prejudicam os resultados esperados. É necessário um sistema que mostre claramente os processos e seus custos para servir de base concreta para a decisão de cortes nos gastos de forma mais racional.

Na administração pública, conforme comentado anteriormente, existe grande dificuldade para implantar qualquer sistema de acumulação de custos, razão pela qual em função do atual estágio da contabilidade governamental e do orçamento é recomendável, num primeiro passo, o custeamento baseado em atividades, onde sejam identificados, inicialmente, os custos das atividades desenvolvidas que, posteriormente, podem ser alocados aos produtos, serviços e projetos.

Maltez (2004), em seu trabalho cita alguns benefícios que a implantação e o uso contínuo de sistemas de custos podem propiciar, para o setor público e para a própria sociedade, podemos destacar os seguintes:

- O aperfeiçoamento da apreensão (captura) e delimitação dos valores que contribuirão para o desenvolvimento dos diversos processos e atividades, resultando nos custos dos vários serviços públicos disponibilizados;
- O dimensionamento ou redimensionamento dos preços dos serviços públicos com maior transparência e objetividade, pela identificação dos seus custos reais (ou quase reais);
- O controle da economicidade das operações. O uso de um adequado planejamento e acompanhamento das atividades, avaliando a eficácia das operações, propiciará subsídio ao processo de tomada de decisões, com um efetivo controle de custos, redução de desperdícios, entre outros;
- A melhoria do processo de planejamento. Com o detalhamento dos custos por centro de custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria muito melhor utilizado;
- O dimensionamento e redução da capacidade ociosa, através da identificação da capacidade total e do grau de utilização desta pelo órgão ou unidade analisado;
- A conseqüente racionalização dos custos, otimizando a aplicação dos recursos públicos;
- A avaliação, simulação e análise de alternativas, visando otimizar os processos e atividades de elaboração dos serviços públicos.

8. Como Apurar Custos no Serviço Público?

O sistema de custos é uma medida de desempenho, que como tal, só faz sentido se estiver vinculado a um sistema de avaliação, que permita determinar o desempenho da organização. Numa avaliação institucional é preciso que as organizações tenham um mínimo de planejamento estratégico e de gestão de processos de trabalhos.

O controle de custos é uma importante ferramenta de gestão, que não deve ser utilizada para medir por medir, mas sim, usada para medir o que é relevante para a avaliação do desempenho corrente e para a identificação de tendências (ou discontinuidades), com relação ao desempenho futuro.

Segundo Alonso (1999), para que as organizações governamentais tenham um bom desempenho depende da utilização racional dos recursos disponíveis na busca das metas priorizadas no planejamento estratégico. Além disto, também, dependem de ações que realinhem as tendências da organização com seus objetivos estratégicos, procurando buscar medidas de desempenho.

Ainda para o mesmo autor, se a ênfase da avaliação incidir na medição (ou nos métodos de custeio), corre-se o risco da organização atingir padrões eficientes na prestação de serviços, tendo pouca importância para os usuários ou cidadãos, comprometendo-se a eficácia e a efetividade das atividades que deveriam ser prioritárias para a administração pública.

Antes de tudo deve-se fazer um levantamento das necessidades que a sociedade espera serem atendidas. A partir desta análise, deve se averiguar qual é o método de custeamento mais adequado para a realidade da entidade que irá aderir ao sistema de custeio para fins estritamente gerenciais. Antes da inserção de um sistema de custos na área pública deve a entidade avaliar dentre os métodos de custeamento existentes qual o mais adequado para o controle de custos e para o sistema de informação contábil.

Tabela 5
Fases para a Implantação do Sistema de Custeio

FASE	ATIVIDADE
IMPLANTAÇÃO	<ol style="list-style-type: none"> 1. Criação de grupos específicos de custos; 2. Elaboração de Plano de Contas baseado no organograma definindo os centros de responsabilidade e centros de custos; 3. Estabelecimento de procedimentos de apropriação das despesas independentemente da classificação legal; 4. Estabelecimento de procedimentos de mensuração e rateio dos gastos indiretos das atividades; 5. Estabelecer modelos de relatórios de despesas.
DESENVOLVIMENTO	<ol style="list-style-type: none"> 1. Descentralização das atividades; 2. Medição dos custos através da contabilização e registro dos dados diários de cada atividade.

Fonte: SILVA (1997)

Tabela 6
Casos específicos na Saúde e Limpeza Urbana

SAÚDE	<u>PROCEDIMENTOS</u> - Consulta com exame - Atendimento de emergência - Pré Natal, etc.
LIMPEZA URBANA	<u>PROCEDIMENTOS</u> - Coleta de lixo domiciliar - Varredura - Lixo hospitalar - Linha na praia - Capina/Corte de grama - Favelas

Fonte: SILVA (1997)

9. Implantação de Custos e qualidade dos gastos públicos

O tema custos no serviço público passou a ser discutido a partir dos anos 80, pois a economia brasileira apresentava altas taxas de crescimento econômico, pleno emprego, inflação, superávit fiscal, baixo nível de dívida pública e equilíbrio das contas externas.

Com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas.

Diante das dificuldades a administração pública passou a ter a necessidade de cortar gastos. Porém, de acordo com os economistas acadêmicos, é preciso que os administradores voltem suas atenções para a qualidade dos gastos públicos e não, simplesmente, para o corte do gasto público.

A redução de gastos com melhoria de desempenho tornou-se uma alternativa inexorável, ainda que necessária, pois ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesa comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional.

Segundo Alonso (1999), o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. E o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos.

Diante do exposto, não há dúvidas de que o assunto custos no serviço público é oportuno e terá importância crescente para a administração pública.

10. Inclusão Social baseada no controle de custos

Um dos grandes desafios de nosso país é a inclusão social que, por razões históricas, acumulou um enorme conjunto de desigualdades sociais no tocante à distribuição da riqueza, da terra, do acesso aos bens materiais e culturais e da apropriação dos conhecimentos científicos e tecnológicos.

Segundo Moreira (2006), podemos entender a inclusão social como sendo a ação de proporcionar para populações, que são social e economicamente excluídas – no sentido de terem acesso muito reduzido aos bens (materiais, educacionais, culturais etc.) e terem recursos econômicos muito abaixo da média dos outros cidadãos – oportunidades e condições de serem incorporadas à parcela da sociedade que pode usufruir esses bens. Em um sentido mais amplo, a inclusão social envolve também o estabelecimento de condições para que todos os habitantes do país possam viver com adequada qualidade de vida e como cidadãos plenos, dotados de conhecimentos, meios e mecanismos de participação política que os capacitem a agir de forma fundamentada e consciente. Um dos aspectos da inclusão social é possibilitar que cada brasileiro tenha a oportunidade de adquirir conhecimento básico sobre a ciência e seu funcionamento que lhe dê condições de entender o seu entorno, de ampliar suas oportunidades no mercado de trabalho e de atuar politicamente com conhecimento de causa.

Em ambiente de escassez de recursos, o administrador público que não controla custos pratica a exclusão social. É preciso refletir muito sobre esta afirmação, porque ela carrega o verdadeiro significado da aplicação do princípio constitucional da eficiência, ou seja, sempre que os recursos do povo não forem adequadamente gerenciados haverá exclusão social.

Podemos entender custo como sendo a soma de tudo que se gasta para produzir um bem ou serviço, e exclusão social como sendo o processo que inviabiliza o acesso de alguém a algo, como por exemplo: alimentação, escola, saúde, lazer, etc.

A exclusão social decorre, dentre outras causas, do preço das mercadorias e serviços que, por sua vez, decorre do custo de produção e da margem de lucro.

Sendo assim, no gerenciamento de qualquer atividade de produção de bens e serviços, públicos ou não, em que não se controle custos, invariavelmente não são percebidas as perdas cujas externalidades representam prejuízos à sociedade. Exemplificando esta situação teríamos: se para produzir e/ou distribuir 100.000.000 de doses de vacinas contra a paralisia infantil, houvesse uma quebra de 10.000.000 de doses (10%), este seria o número de crianças que deixaria de receber o medicamento, ou não acessaria a outro bem, porque o recurso

orçamentário seria utilizado para cobrir o desperdício. Neste caso, haveria um tipo de exclusão social.

As situações de desperdícios na área pública são incontáveis, porém o controle de custos pode permitir que a administração gerencie adequadamente o emprego de recursos na geração de bens e serviços públicos que atendam às demandas da sociedade.

Há metodologias de apuração e avaliação de custos que possibilitam a identificação de eventuais perdas no processo produtivo. Estas perdas representam, na área pública, uma forma de exclusão social, porque quanto menor o volume final de produtos, maior será o contingente de pessoas que deixarão de acessá-lo.

A exclusão social, então, pode decorrer da ineficiência do controle de custos da máquina pública, conquanto os recursos sejam insuficientes para atender às demandas sociais. O gerenciamento de custos das atividades governamentais é fator de inclusão social, porque o uso racional dos recursos orçamentários potencializa a universalidade dos serviços públicos.

Sob o aspecto da exclusão social, o princípio constitucional da eficiência determina a abrangência dos serviços públicos: quanto melhor o aproveitamento das verbas orçamentárias, maior o universo de pessoas beneficiadas com a atividade governamental.

11. Conclusão

O Princípio da eficiência administrativa introduzido pelo Decreto Lei nº. 200 de 24/01/67, incorporado a Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº. 19 de 04/06/98 se fundamenta no paradigma de escassez de recursos e inúmeras necessidades da coletividade, mas principalmente, em retornar o que a sociedade confia ao Estado em termos de tributos e contribuições parafiscais reduzindo a exclusão social.

É necessário que a administração pública através da análise das suas deficiências e da detecção de seus pontos fracos caminhe em direção ao aprimoramento gerencial dos recursos públicos, através não apenas do enfoque do corte ou limitação de gastos públicos, mas para a implantação de um sistema de custeamento eficiente para o controle de recursos e dos gastos públicos, fato que promoveria o controle mais racional dos recursos e não apenas a sua limitação, com mais exclusão social, devido aos cortes implementados. Dentre os principais benefícios desta nova abordagem, poderiam ser destacados:

- A otimização do sistema de controle, economicidade e objetividade;
- A melhoria do processo orçamento, do planejamento e do sistema de informação a partir do detalhamento e identificação de custos por centro ou atividades e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado;
- A análise dos custos orçados em comparação aos efetivamente realizados, identificando desperdícios, racionalizando custos e avaliando a qualidade;
- A avaliação dos gastos públicos, criando r alternativas para a melhor aplicação dos recursos, através de preço, qualidade e insumos utilizados para produção dos serviços coletivos;
- Verificação de aspectos emergenciais para a sociedade e a alocação eficiente de recursos em vista a atender os anseios da coletividade;
- O controle de custos, por si só, não resolve todos os problemas da gestão pública, mas ajuda a diminuir a exclusão social em decorrência da economia potencial do controle eficiente dos recursos sociais, permitindo a (re) inclusão sócio-econômica daqueles que estão à margem da sociedade.

12. Referencias Bibliográficas

- **ALONSO, Marcos. Custos no serviço público.** *Revista do Serviço Público*, Brasília, ENAP, ano 50, n.1, Jan./Mar, 1999
- **BALEIRO, Renan. O princípio da Eficiência e os Tribunais de Contas.** Texto capturado da Internet, em Maio de 2003.
- **BRASIL – CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, de 05 de outubro de 1988.
- **BRASIL - Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967.
- **BRASIL - Lei 4.320**, de 17 de março de 1964.
- **BRASIL - Lei Complementar 101**, de 05 de maio de 2000.
- **MALTEZ, Êmilio. Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: Um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal. 2004.** Disponível em: http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/CGM/Apresenta%E7%E3o/artigos_PDF/CUSTOS%20NA%20AREA%20PUBLICA%20.pdf. Acesso em: 14/07/2006 às 16h.
- **MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- **MEIRELLES, Hely Lopes.** Direito Administrativo Brasileiro, 16ª Edição, Revista dos Tribunais, 1991.
- **MOREIRA, Ildeu de Castro; A inclusão social e a popularização da ciência e tecnologia no Brasil.** Disponível em: <http://www.ibict.br/revistainclusaosocial/viewarticle.php?id=29&layout=html>. Acesso em: 08/07/2006 às 13:10 h.
- **SECRETARIA PARA ASSUNTOS FISCAIS - SF nº 18 – Agosto 2000.** Disponível em: http://72.14.209.104/search?q=cache:3f8Ni4VmU3AJ:www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_18.pdf+custo+na+administra%C3%A7%C3%A3o+p%C3%BAblica&hl=pt-BR&gl=br&ct=clnk&cd=3. Acesso em: 16/06/2006 as 12:25h.
- **SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública.** Brasília : ESAF, 1997. 76 p. Monografia vencedora em 2º lugar no II Prêmio STN de Monografia, Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: contabilidade pública gerencial.