

Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais

Isac de Freitas Brandão (UVA) - isacdefreitas@hotmail.com

Resumo:

A contabilidade de custos passou, ao longo dos anos, de uma simples forma de avaliar os estoques para fins societários a uma importante ferramenta de controle e auxílio à tomada de decisões gerenciais, permitindo maior eficiência e economicidade dos recursos empregados, contribuindo para a eficácia das organizações empresariais. Entretanto, quanto se refere às entidades governamentais, o seu uso ainda é pouco explorado. Com a crescente exigência legal e a preocupação cada vez maior pela eficiência dos serviços prestados por estas entidades, o presente trabalho tem por objetivo apresentar um modelo conceitual de sistema de custos que possa ser implantado nessas entidades. Desenvolvido nos moldes da metodologia ABC, por meio de uma pesquisa exploratória, bibliográfica, documental, qualitativa e tendo por base as necessidades de informações colhidas através de pesquisa de campo realizada na prefeitura Municipal de Sobral – CE, o modelo possui características que o tornam aplicável a quaisquer outras entidades governamentais, sendo adaptado às realidades e necessidades singulares.

Palavras-chave: Sistema de custos. Modelo conceitual. Entidades governamentais.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais

Resumo

A contabilidade de custos passou, ao longo dos anos, de uma simples forma de avaliar os estoques para fins societários a uma importante ferramenta de controle e auxílio à tomada de decisões gerenciais, permitindo maior eficiência e economicidade dos recursos empregados, contribuindo para a eficácia das organizações empresariais. Entretanto, quanto se refere às entidades governamentais, o seu uso ainda é pouco explorado. Com a crescente exigência legal e a preocupação cada vez maior pela eficiência dos serviços prestados por estas entidades, o presente trabalho tem por objetivo apresentar um modelo conceitual de sistema de custos que possa ser implantado nessas entidades. Desenvolvido nos moldes da metodologia ABC, por meio de uma pesquisa exploratória, bibliográfica, documental, qualitativa e tendo por base as necessidades de informações colhidas através de pesquisa de campo realizada na prefeitura Municipal de Sobral – CE, o modelo possui características que o tornam aplicável a quaisquer outras entidades governamentais, sendo adaptado às realidades e necessidades singulares.

Palavras-chave: Sistema de custos. Modelo conceitual. Entidades governamentais.

Área temática: Gestão de custos no setor governamental.

1 Introdução

O uso da contabilidade de custos vem sendo cada vez mais um dos fatores determinantes para a eficiência das organizações empresariais. Muito além de avaliar estoques, os sistemas de custos atualmente desempenham dois importantes papéis gerenciais: o controle dos gastos e auxílio à tomada de decisões. Seus relatórios contribuem para avaliação e otimização dos processos operacionais, melhorando a eficiência da entidade, contribuindo para a economicidade do emprego dos recursos e, conseqüentemente, aumentando sua eficácia. Entretanto, quando se fala nas entidades governamentais, a sua potencialidade ainda é pouco explorada.

Atualmente tem-se um bom número de experiências de implantação de sistemas de custos em entidades governamentais do Brasil, sejam elas da administração direta, autárquica ou fundacional. São exemplos autarquias, como o Banco Central do Brasil (Bacen), empresas públicas, como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Correios), entidades da administração direta, como a Prefeitura do Rio de Janeiro, ou apenas órgãos dessas entidades, como o caso da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (Sefaz – RS). Apesar de todas essas experiências, se comparado com o montante de entidades de direito público existentes no Brasil, este número ainda é pequeno. Percebe-se também a diversidade de métodos e modelos de sistemas aplicados, vendo-se em alguns o uso do orçamento como base de dados, outros os sistemas gerenciais, como o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal; umas entidades fazendo o custeamento por absorção, outras, através do ABC. Não existe uma unidade nem mesmo entre os objetos de custo, que chegam a ser diferentes, mesmo em entidades que prestem os mesmos serviços.

Dentro desta problemática, o presente trabalho tem por objetivo apresentar um modelo conceitual de sistema de custos desenvolvido de acordo com as necessidades de uma

prefeitura, mas que pode ser aplicado às diversas entidades governamentais, sendo, para isso, adaptado às suas necessidades.

De acordo com Raupp e Beuren (2003), os trabalhos realizados na área das ciências sociais aplicadas, dentre as quais se encontra a contabilidade, podem ser classificados quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser considerada exploratória, visto ser um dos poucos trabalhos que buscam uma unificação dos modelos de sistemas de custos implantados nas entidades governamentais. No que tange aos procedimentos, partiu-se de uma pesquisa de campo realizada na Procuradoria Geral do Município de Sobral (PGM), conhecendo o seu funcionamento, estrutura organizacional e o controle orçamentário existente. A partir dos dados coletados, iniciou-se uma pesquisa bibliográfica e documental, pesquisando estudos anteriores que desenvolveram modelos e sistemas de custos aplicados a entidades governamentais. Com base nos modelos de Beuke e Bertó (2005) e do Banco Central do Brasil (2004) e nas necessidades de informações da PGM de Sobral, elaborou-se o modelo conceitual aqui descrito. E com relação à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, pois não se utilizou de dados estatísticos em seu desenvolvimento.

Inicialmente o trabalho tratará de alguns aspectos conceituais da contabilidade de custos e da metodologia do custeio baseado em atividades, prosseguindo com uma rápida reflexão sobre o uso de sistemas de custos por entidades governamentais e serão descritos principais esquemas de contabilidade de custos estudados. Por fim será apresentado, passo a passo, o modelo conceitual desenvolvido na pesquisa, enfocando suas fases e etapas, bem como suas principais características.

2 A contabilidade de custos

A contabilidade de custos nasceu durante a Revolução Industrial, no século XVIII, com o propósito de avaliar os estoques das indústrias para fins de apuração do resultado e levantamento de balanço. Da Revolução Industrial até o início do século XX, a contabilidade de custos ficou praticamente estática, sem grandes evoluções, quando passou a ser bastante utilizada para fins gerenciais, como afirma Martins (2003):

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.

Como ferramenta da contabilidade gerencial e da controladoria, a contabilidade de custos desempenha duas funções importantes: o auxílio à tomada de decisões e ao controle. Por este motivo, passou a ser utilizada não apenas por organizações industriais, mas também por prestadoras de serviço, entidades comerciais e do terceiro setor.

No que se refere aos objetivos da contabilidade de custos, Kaplan e Cooper (2000) entendem que as organizações precisam desenvolver sistemas de custeio para:

Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

São estes objetivos que devem definir qual a metodologia do sistema de custos: se é voltada para elaboração de balanços e demonstrações de resultado para fins fiscais; se terá caráter gerencial, auxiliando a tomada de decisões estratégicas ou o controle. Muitos autores, como os citados Kaplan e Cooper (2000), defendem a premissa de que uma só metodologia não é o bastante, pois as entidades deveriam ter sistemas de custos que atinjam pelo menos estes três objetivos.

2.1 Classificação dos custos

Existem inúmeras classificações atribuídas aos custos. Neste trabalho serão exploradas duas das mais relevantes para esta obra, segundo Silva (2007): de acordo com um objeto de custo e com relação à variabilidade.

De acordo com os objetivos do sistema de contabilidade de custos a serem alcançados, são escolhidos os objetos de custo, ou seja, a destinação final da alocação de todos os custos, podendo ser setores, produtos, serviços, programas de governo, etc. Com relação a seus objetos, os custos podem ser diretos ou indiretos. São considerados diretos aqueles que são identificados com seus objetos, como os materiais diretos para a fabricação de um produto ou usados na execução de um determinado serviço. Já os custos indiretos são aqueles que se vinculam a mais de um objeto de custeamento e que não se consegue medir com exatidão quanto daquele custo foi consumido por cada objeto. Como exemplo pode ser citada a energia elétrica de um prédio de uma prefeitura, onde os objetos de custo são as diversas secretarias que funcionam no local.

De acordo com o nível de atividade da entidade, existem alguns custos que variam e outros que permanecem estáticos. Chamam-se custos variáveis àqueles e a estes se chamam fixos. Como exemplo de custos variáveis pode ser citado o material descartável utilizado durante uma cirurgia em um hospital, que varia linearmente de acordo com a quantidade de cirurgias realizadas. Já a depreciação do prédio do hospital será a mesma, independentemente do número de cirurgias realizadas, sendo considerada um custo fixo. Existem ainda os custos semifixos e semivariáveis. De acordo com Bruni e Famá (2003), os custos semifixos correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido, como uma conta de água que é fixa até um patamar definido pela empresa fornecedora, e passa a ser variável se este patamar for excedido. Enquanto os custos semivariáveis, segundo os mesmos autores, correspondem a custos variáveis que não acompanham a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Um exemplo é o aluguel de máquinas copiadoras, que permanece fixo até certo patamar. Se a demanda for superior, o valor do aluguel sobe, assumindo um novo patamar.

2.2 Aspectos conceituais do custeio baseado em atividades – ABC

Durante a implantação de um sistema de custos em uma organização, um dos passos mais importantes é a escolha do método de custeio a ser aplicado, que segundo Moura (2003):

[...] é a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais. Para Koliver (2000), esse é o terceiro grande caracterizador dos sistemas de custeio, referindo-se à separação dos custos fixos e variáveis, ou do reconhecimento necessário dos seus comportamentos diante de variação no grau de ocupação da entidade.

Os custeios por absorção e variável (ou direto), são os mais conhecidos e utilizados, também conhecidos como métodos tradicionais de custeio. O primeiro se baseia em apropriar os custos indiretos aos objetos de custo por meio de rateio, sendo o único aceito pela legislação brasileira. O segundo apropria aos objetos de custo apenas os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesas do período que vão diretamente para o resultado, gerando informações importantes à tomada de decisão, como a margem de contribuição e a alavancagem operacional. As principais deficiências dos métodos tradicionais de custeio estão associadas aos critérios de apropriação dos custos indiretos aos objetos de custos, que geralmente se constituem em rateá-los de maneira arbitrária, distorcendo os resultados. Tentando reduzir estas distorções foi elaborado um novo modelo de custeamento: o Custeio Baseado em Atividades.

Segundo Bruni e Famá (2003):

O Custeio Baseado em Atividades ou, simplesmente, ABC, do inglês *Activity Based Costing*, difere do sistema de custeio tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes.

Assim, o ABC troca o rateio do custeio tradicional por uma maneira de rastrear os recursos consumidos por atividades relevantes dentro do ciclo operacional da entidade.

Surgido a partir do crescimento dos custos indiretos nas cadeias produtivas, Nakagawa (1994) afirma que, para alguns autores, este método já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Para ele, os primeiros estudos e pesquisas no Brasil sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Antes de discorrer sobre as etapas do ABC, é necessário explicar o significado de alguns termos utilizados nesta metodologia, que diferem dos demais métodos estudados.

- Atividade - Em sentido geral Martins (2003) afirma: “Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos, e financeiros para se produzirem bens e serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho”. Exemplificando, dentro de um departamento de compras de uma indústria, uma das atividades seria a de comprar materiais, que para ser desempenhada, consumiria recursos (custos), como salários do pessoal responsável.
- Direcionador de custos (*Cost Driver*) – Segundo Martins (2003): “Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”. Este mesmo autor ainda classifica os direcionadores em dois tipos: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Aqueles identificam os custos consumidos pelas atividades, enquanto estes a maneira com que os produtos consomem as atividades.
- Rastreamento – Uma das grandes inovações do ABC é o método utilizado para apropriação dos custos indiretos: em vez do rateio, utilizado nos métodos tradicionais, ele utiliza-se do rastreamento. Ratear significa dividir proporcionalmente os custos com base em um critério pré-estabelecido. O ABC não descarta o uso do rateio, mas procura em primeira instância, como afirma Nakagawa (1994) “rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços”. O rateio só é utilizado quando não se pode fazer este rastreamento.
- Centro de custo – Um centro de custos, segundo Alonso (1999) “é o locus onde são acumulados os custos indiretos para posterior alocação (rateio) aos produtos ou a outros departamentos”. Apesar de não ser tão importante para a metodologia ABC, os centros de custos são ferramentas importantes para a geração de informações gerenciais, pois é a menor unidade de acumulação de custos. É também dentro de cada centro de custos que se desenvolvem as atividades que receberão os recursos que posteriormente serão apropriados aos objetos de custo.

Segundo MARTINS (2003), a implantação do método de custeio ABC em uma empresa segue, resumidamente, as seguintes etapas:

- a) Identificação das atividades relevantes – identificar as atividades mais relevantes desenvolvidas dentro de cada centro de custos;

- b) Identificação e seleção dos direcionadores de custos – identificar os direcionadores de recursos de cada atividade, da forma mais criteriosa possível, por meio de alocação direta, rastreamento e, em último caso, rateio. Logo depois, identificar os direcionadores de atividades, também seguindo critérios rígidos;
- c) Atribuição dos custos às atividades – após identificar os direcionadores de cada custo, atribuir os custos às atividades, com base nos referidos direcionadores;
- d) Atribuição dos custos das atividades aos produtos – com base nos direcionadores de atividades, distribuir os custos das atividades aos produtos e/ou serviços, encerrando assim, o processo de custeio ABC.

Tendo como referência as etapas apresentadas, pode-se resumir o Custeio Baseado em Atividades no seguinte esquema:

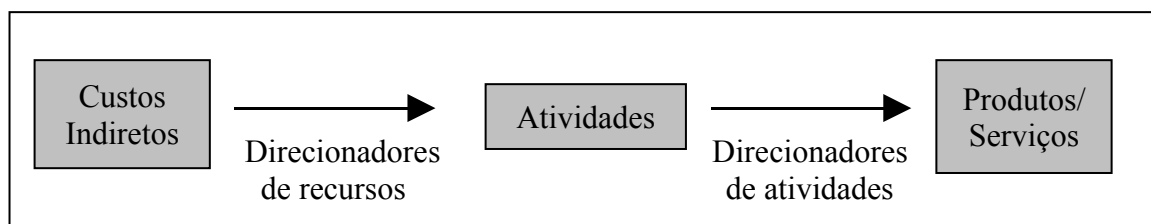


Figura 1 – Esquema básico do ABC (Fonte: Elaborado pelo autor)

Os custos indiretos são identificados com as atividades que os consomem através dos direcionadores de recursos. Após a apropriação feitas às atividades, os custos são delas transferidos aos objetos de custos, geralmente produtos ou serviços, através dos direcionadores de atividades, que procuram identificar a verdadeira causa de cada uma delas. Esta metodologia, como já dito, não exclui o rateio, mas o coloca como última alternativa de escolha no rol dos direcionadores de recursos e de atividade.

3 Custos no setor público

A Emenda Constitucional nº. 19/1998 acrescentou ao rol dos chamados princípios constitucionais da administração pública o princípio da entidade, modificando o caput do artigo 37 da Constituição Federal brasileira: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”.

A inclusão deste princípio no texto constitucional veio ressaltar a importância da eficiência dos atos dos agentes públicos, inclusive daqueles que implicam em gasto de dinheiro público. Mas, como medir esta eficiência, se, ao contrário do setor privado, a contabilidade pública não mede nem sequer os custos dos serviços públicos? Alonso (1999), afirma:

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.

Dentre os vários motivos que poderiam ser citados para a implantação da contabilidade e gestão de custos nas entidades governamentais, o fato de a apuração e divulgação dos custos dos serviços públicos propiciar aos gestores, tribunais de contas e à sociedade em geral medidas de desempenho do uso dos recursos públicos constitui-se o mais relevante de todos. Como afirma Alonso (1999): “A correta apuração dos custos dos serviços

públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados”.

Piscitelli (1988 apud SILVA 2007) ainda comenta que “a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”. Ou seja, além da transparência, o uso da contabilidade de custos facilitaria o processo de planejamento interno das entidades públicas, na sua busca pela eficiência e eficácia.

A tomada de decisão com base na contabilidade de custos também é outro fator que justifica sua implementação no setor público. Giacomoni (2002 apud SILVA, 2007) afirma que “ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisões no processo orçamentário”.

A nível internacional, uma série de reformas políticas e administrativas na administração pública de vários países, com o foco voltado para o cliente e o resultado, denominada de Nova Administração Pública, ou New Public Management (NPM), vêm contribuindo para a disseminação do uso da contabilidade de custos por entidades governamentais. O desempenho é uma das cinco dimensões da NPM, como afirma Moura (2003):

Thom e Ritz, (2000, p. 113); Kickert (1997, p. 18); Schedler e Proeller (2000, p. 47–105) comentam que para um amplo entendimento sobre a NPM, geralmente estão incorporadas cinco dimensões. Uma dessas dimensões é o desempenho, onde está inclusa a contabilidade de custos (apud STEINER 2000, p. 173).

Segundo Silva (2007), a NPM procura reduzir as diferenças de desempenho entre o setor público e privado, através da substituição da ênfase atual voltada para a responsabilidade do processo (eficiência) por uma ênfase em termos de resultado (eficácia). Para tanto, a contabilidade torna-se peça fundamental para medir este desempenho e o uso da contabilidade de custos aliada à adoção do regime de competência pode reduzir as diferenças gerenciais existentes entre o setor público e privado.

Atualmente muitos países já se utilizam de filosofias pregadas pela NPM, como Nova Zelândia, Alemanha, Holanda e Reino Unido. Nesses países, conforme SILVA (2007), o regime de caixa deu lugar ao regime de competência em grande parte das entidades governamentais, além de disporem de sistemas de informação e controle de custos. No Brasil, as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) influenciaram o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a criar de um grupo de estudos que tem por finalidade estudar e propor as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPs), devendo trazer muitas mudanças à nossa contabilidade pública, inclusive a adoção de sistemas de custos.

3.1 A legislação brasileira

A legislação brasileira também já prevê, em vários dispositivos, a apuração de custos por entidades governamentais. A Lei nº. 4320, de 1964, em seu artigo 99, já destacava a obrigatoriedade da manutenção de uma contabilidade que determinasse os custos dos serviços públicos industriais. Esta norma, entretanto, restringia a apuração dos custos aos serviços de natureza industrial. Tal inadequação foi retificada através do Decreto-Lei nº. 200, de 1967, que expandiu esta obrigação a todos os serviços públicos, conforme afirma SILVA (2007, p. 112):

No sentido de sanar esse problema, o Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou reforma administrativa no setor público, no seu artigo 79, tratava da “obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão”.

A Constituição Federal de 1988 veio trazer avanços no que tange à preocupação com a eficiência e eficácia da gestão pública. A existência de controles internos e externos e a maior preocupação com o planejamento orçamentário são exemplos destes avanços. Mas não houve nenhuma menção apuração dos custos dos serviços públicos.

Da promulgação da constituição até o fim da década de 90 não houve novos dispositivos legais que impusessem à administração pública o uso da contabilidade de custos. Apenas em 2000, com a edição da Lei Complementar nº. 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ficou mais clara essa exigência. Remígio (2002) elenca os dispositivos da LRF que dispõe sobre esta matéria:

- a) A alínea “e” do inciso I de seu artigo 4º, que determina a existência de normas relativas ao controle de custos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento do planejamento orçamentário que orienta a elaboração do orçamento anual:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

....

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

- b) O parágrafo 3º do artigo 50, que determina o uso de um sistema de custos pela administração pública capaz de acompanhar a gestão dos sistemas orçamentário, patrimonial e financeiro:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

...

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

- c) E o inciso V do parágrafo 3º do artigo 59, que versa sobre a necessidade de os Tribunais de Contas alertarem aos Poderes públicos acerca de “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas”:

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

...

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Por fim, a Portaria Interministerial nº. 945, de 2005, criou a Comissão Interministerial de Custos, que tinha como objetivo “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”. O relatório final desta comissão prevê os seguintes objetivos centrais para a política de custos da Administração Pública Federal:

- 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.

Além dos citados acima, muitos outros dispositivos legais já prevêm a utilização da contabilidade de custos na área pública brasileira. O que falta são decretos que regulamentem estes dispositivos, capazes de explicar como deve ser a implantação dos sistemas de custos nas entidades governamentais.

3.2 Barreiras à implementação de sistemas de gestão de custos no setor público

É perceptível a necessidade da implantação de sistemas de custos em toda a administração pública brasileira, seja para medir a eficiência dos serviços prestados, seja para se adequar às normas internacionais, ou para cumprir dispositivos infraconstitucionais da legislação brasileira. Entretanto, o que se vê são experiências isoladas, com diferentes metodologias de custeamento, que se baseiam muitas vezes na execução orçamentária, que não evidencia o real consumo dos recursos empregados. O quadro 1, elaborado por Alves Filho e Nascimento (2007), descreve de forma resumida os motivos que explicam a não implementação de sistemas de custos no setor público.

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.

Quadro 1 – Barreiras à implementação de sistemas de gestão de custos no setor público (Fonte: Alves Filho e Nascimento, 2007)

Por estes e outros fatores esta implementação é dificultada, principalmente quando se pensa em um único modelo conceitual, visto que a natureza das atividades desenvolvidas e dos serviços prestados pelas diversas entidades que compõe o setor público brasileiro sejam bastante singulares, existindo, por exemplo, dentro da mesma prefeitura, políticas de saúde, educação, transporte, cultura, etc. O objetivo do presente trabalho não é apresentar um modelo conceitual pronto, mas que possa servir de parâmetro e, adaptado às necessidades de cada entidade, servir de base para a formulação de sistemas de custos padronizados.

4 As experiências do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul

Durante a pesquisa bibliográfica realizada, vários foram os modelos de sistemas de custos estudados. Dentre eles, duas experiências merecem uma maior atenção, pelas características de seus modelos conceituais e aplicabilidade a outros órgãos/entidades: a do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul.

4.1 O modelo do Banco Central do Brasil (Bacen)

O projeto desenvolvimento e implementação de um sistema de custos do Bacen foi iniciado em 2000, com a criação de um grupo de estudos que ficara encarregado de indicar a metodologia a ser aplicada. Ao final dos estudos, concluiu-se que a metodologia do ABC seria a mais adequada às necessidades da entidade. A implementação do sistema aconteceu

entre abril de 2002 e março de 2003, mas se encontra em processo de aperfeiçoamento contínuo.

O modelo conceitual do sistema de custos do Bacen possui três módulos: o módulo de recursos, o módulo de atividades e o módulo de objetos de custo.

O módulo de recursos recebe informações de vários sistemas da contabilidade do Bacen e agregadas em níveis diferenciados. Estes recursos, por sua vez são apropriados até o nível de subunidade da estrutura hierárquica do Bacen por meio de direcionadores de custo adequados, para daí serem apropriados às atividades. Além destes, ainda existem outros recursos que não são identificados com nenhuma atividade desenvolvida pelas unidades, e são apropriados a objetos de custo específicos.

O módulo de atividades recebe os recursos e se divide em dois grupos: o primeiro se refere às atividades desenvolvidas pelas unidades, que recebem os recursos das unidades; e o segundo aos recursos específicos que não são identificados com nenhuma atividade desenvolvida pelas unidades, já comentado.

O módulo de objetos de custo, por sua vez, foi estruturado em quatro níveis, com o propósito de refletir os processos desempenhados pelas unidades administrativas. Os objetos de custo de uma são os produtos e serviços resultantes de suas atividades. Dessa forma, os custos das atividades passam por quatro níveis de objetos de custo, conforme a figura 2, mostrada a seguir:

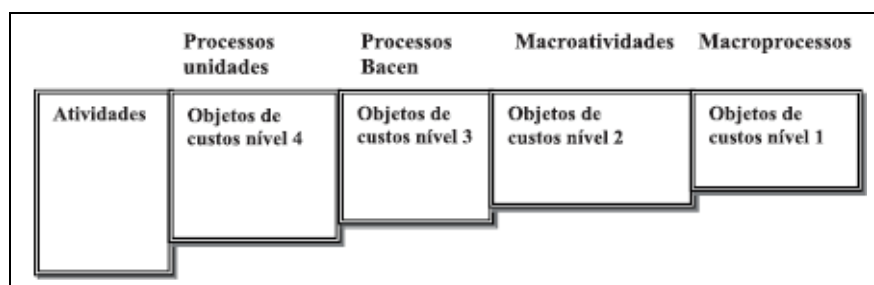


Figura 2 – Níveis de objetos de custo do Bacen (FONTE: Bacen, 2004)

Entre os objetos de custo de nível 1 estão os três macroprocessos institucionais do Bacen: Formulação e gestão das políticas monetária e cambial; Regulamentação e supervisão do Sistema Financeiro Nacional; e Administração do sistema de pagamentos brasileiro e do meio circulante. Além destes existem outros cinco que geram informações importantes e não podem ser confundidos com os macroprocessos. Entre estes está o objeto de custo Institucional, que recebem custos gerais, conforme afirma BACEN (2004):

Os recursos e as atividades consumidos pela organização e que não foram adequadamente relacionados aos macroprocessos do Banco, ou cujo consumo não pôde ser medido, são totalizados no objeto de custos denominado Institucional. Para esse objeto de custos, são direcionados, também, os recursos ou as atividades cujo dispêndio origina-se no atendimento de necessidades corporativas e que geram benefícios a todos os macroprocessos indistintamente.

Os outros objetos de custos são: atendimento ao Tesouro Nacional; administração de fundos e programas; aposentadoria; e afastados.

4.2 O Modelo da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Sefaz – RS)

Os dados aqui relatados foram baseados em Beulke e Bertó (2005), dois consultores que fizeram parte da elaboração do projeto de implantação do sistema de custos da Sefaz – RS. Segundo estes autores, “o mesmo projeto pode ser aplicável em qualquer Órgão, Autarquia ou Poder constituído na Administração Pública, com suas devidas adequações”.

O desenvolvimento e a implantação do projeto podem ser divididos em três macrofases (MF): setorização dos gastos/custos, repasse dos custos de apoio sobre as atividades-fim e apuração dos custos dos serviços, bens e produtos.

A MF I compreende a setorização de todos os gastos por níveis da estrutura organizacional e por classificação orçamentária da despesa. Dessa forma, podem-se visualizar várias combinações entre as linhas da estrutura organizacional com o grau de abertura da despesa, conforme mostra a figura 3.

ESTRUTURA ORGANIZACIONAL		CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA					
		1	2	3	4	5	6
1	ÓRGÃO/ENTIDADE	CATEGORIAS ECONÔMICAS	GRUPO DE NATUREZA DE DESPESAS	MODALIDADE DA APLICAÇÃO	Elementos	Rubricas	Itens
2	DEPARTAMENTO E/OU EQUIVALENTE						
3	DIVISÃO E/OU EQUIVALENTE						
4	SEÇÃO E/OU EQUIVALENTE						
5	Centro de Custo						

Figura 3 – Gastos/custos setoriais com abertura em nível de estrutura organizacional e da classificação orçamentária de despesas. (Fonte: Beulke e Bertó, 2005)

Os gastos são apropriados aos centros de custos de acordo com a classificação orçamentária da despesa, podendo ter identificação direta com um centro de custos (CC) ou ser apropriado por meio de rastreamento, no caso de custos comuns a mais de um CC.

Na MF II os custos dos CC que executam atividades de apoio, como as do grupo de supervisão, são apropriados aos centros de custos que desenvolvem as atividades-fim, do grupo de execução, por meio de rastreamento. Um exemplo dado por Beulke e Berto é o Setor de Controle de Transportes, que pode ter seus custos apropriados aos setores beneficiados pela quilometragem percorrida.

E na MF III é calculado o custo unitário de cada serviço prestado por CC de execução, como, por exemplo, no caso de uma escola, o custo de um aluno. Para a apuração desse custo, os autores não mencionam a forma de cálculo, mas pressupõe-se ser a de divisão simples do montante de custos do CC pela quantidade de serviços/produtos que efetivamente foram prestados/produzidos no período.

5 Proposição de um modelo conceitual de apuração de custos aplicado às entidades governamentais

O modelo conceitual desenvolvido neste trabalho possui algumas peculiaridades que o diferenciam dos antes apresentados. Um primeiro tópico importante é a classificação das atividades executadas pelos setores da entidade/órgão. Todas elas devem ser enquadradas em um dos três grupos descritos a seguir, de acordo com sua finalidade:

- Atividades-meio – São atividades que não tem por finalidade atingir os objetivos da entidade, mas prestar serviços para outros setores. Como exemplo pode ser citado as atividades do setor de limpeza de um hospital, cujo objetivo principal é prestar atendimento médico. Embora não esteja intimamente ligado a tal objetivo, a limpeza do ambiente hospitalar é de fundamental importância para que seja atingido;
- Atividades institucionais – São atividades que não tem relação nenhuma com os objetivos finais da entidade, mas com a sua manutenção, como as executadas pelo

setor de Recursos Humanos ou de Licitação de uma prefeitura, que atendem a todos os outros setores de forma indireta. O que também caracteriza as atividades institucionais é a dificuldade de apropriação direta ou de rastreamento a objetos de custo;

- Atividades-fim – São as atividades que possuem uma relação mais íntima com os objetivos da entidade, como o atendimento ao público ou fiscalização realizados por uma secretaria da fazenda estadual.

Por possuir objetivos gerenciais, utiliza-se neste esquema de contabilidade de custos o conceito de custo integral ou total, onde todos os recursos consumidos são considerados custos, não havendo diferenciação entre custos e despesas. Existem esquemas que fazem esta separação, não considerando as despesas como parte do processo de obtenção dos objetos de custos. Geralmente isso acontece quando o objetivo é a avaliação de estoques industriais com a finalidade ser apresentado nas demonstrações financeiras.

Outro detalhe é o momento de apropriação dos custos: os recursos não devem ser considerados como custo quando ocorre o empenho da despesa orçamentária, como acontece no modelo da Sefaz – RS, mas deve entrar no sistema apenas quando efetivamente consumido. Caso o controle interno seja deficitário ou o custo-benefício de manter o controle de custos ao menor nível da estrutura organizacional, os recursos tangíveis, como material de escritório, devem ser considerados consumidos quando saírem do almoxarifado para o setor que irá utilizá-los. As etapas de apropriação dos custos aos objetos de custo são divididas em duas Macrofases: na Macrofase I os recursos consumidos são apropriados aos setores da estrutura organizacional da entidade, e na Macrofase II os custos atribuídos aos setores são apropriados aos objetos de custo.

5.1 Macrofase I – MF I

Nesta primeira macrofase deverão ser considerados objetos de custo as menores divisões setoriais da estrutura organizacional da entidade. Tomando por exemplo a PGM de Sobral, os seus objetos de custos para a MF I seriam: o setor de Licitação, a Gerência da Dívida Ativa e o conjunto de procuradores e advogados da prefeitura.

Os recursos são apropriados aos setores por meio de cinco etapas, conforme mostra a figura 4.

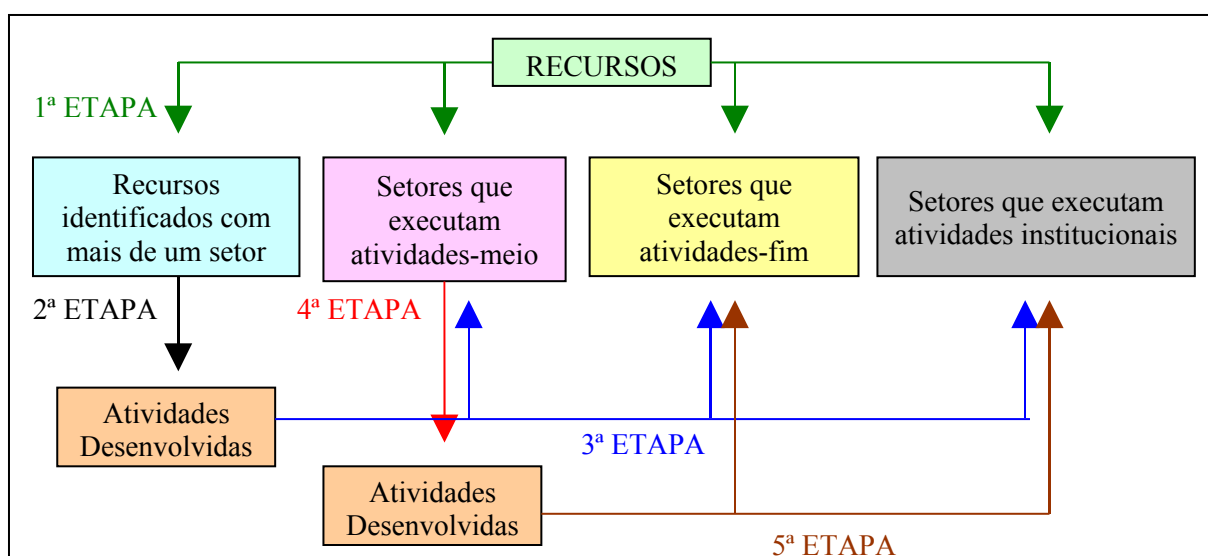


Figura 4 – Esquema da macrofase I (Fonte: Elaborado pelo autor)

Na primeira etapa (setas verdes) todos os recursos são classificados em custos diretos e indiretos em relação ao setor que o utilizou. Os diretamente identificados são apropriados aos seus respectivos setores por alocação direta, como o material de escritório consumido pelo setor de transportes de uma secretaria municipal. Os considerados indiretos (identificados com mais de um setor) são juntados em um grupo à parte. É importante dizer que o grau de detalhamento vai depender do controle interno da entidade. Assim, o mesmo material de escritório pode ser apropriado em nível de secretaria, se a mesma não tiver um controle de quanto desse material é consumido por cada setor. Neste caso, os objetos de custo poderiam ser as secretarias da prefeitura, em vez dos setores que as compõe, ou o material de escritório ser considerado custo indireto com relação aos setores.

A segunda etapa da MF I (seta preta) consiste em identificar as atividades que consomem os custos considerados indiretos na primeira etapa. Um exemplo deste caso é um faxineiro de uma repartição pública onde funcionem três setores. Os custos referentes à faxina realizada nesta repartição são comuns aos três setores e devem ser apropriados a atividade de fazer faxina.

Na terceira etapa (setas azuis), os custos indiretos passam das atividades mencionadas no parágrafo anterior para os setores que delas se beneficiam. Para isso devem ser encontrados direcionadores que mais representem o real consumo dos recursos dessas atividades. No exemplo do faxineiro, a área ocupada por cada setor pode um bom direcionador, pois indica o espaço a ser limpo.

Tendo todos os recursos sido apropriados pelos setores, o próximo passo é transportar os custos dos setores que executam atividades-meio para aqueles que executam as atividades-fim e institucionais. Para tanto é preciso primeiro identificar quais são os recursos consumidos por cada atividade-meio executada. E é nisto que consiste a quarta etapa (setas vermelhas): transportar os recursos dos setores que executam atividades-meio para tais atividades, por meio de alocação direta, rastreamento e, em último caso, rateio. Um exemplo são os custos de um setor de transportes de uma secretaria de educação, onde os setores que prestam as atividades-fim são as escolas e creches. Os custos deste setor de transportes devem ser apropriados para as atividades realizadas, tais como: manutenção da frota, transporte de alunos, transporte de professores, administração do setor, etc.

Concluindo a MF I, a sua quinta etapa (setas marrom) consiste em apropriar os custos das atividades meio para os setores responsáveis por executar as atividades-fim e as atividades institucionais da entidade, sempre seguindo a ordem de alocação direta, rastreamento e rateio. No exemplo do setor de transporte acima citado, os custos das atividades seriam transportados para as escolas e creches, por meio de direcionadores como o número de alunos beneficiados e a distância percorrida por cada um, por exemplo, para a atividade-meio de transporte de alunos.

5.2 Macrofase II – MF II

Na MF II, os custos anteriormente atribuídos a cada setor da entidade serão apropriados aos objetos de custo propriamente ditos. Estes objetos deverão ser escolhidos pela administração da entidade de acordo com as necessidades de informações existentes. Da mesma forma da MF I, a MFII é composta por etapas, segundo a figura 5:

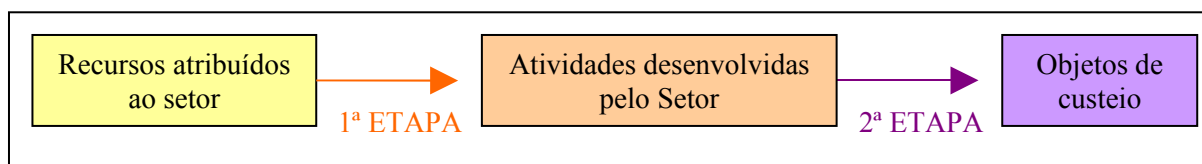


Figura 5 – Esquema da macrofase II (Fonte: Elaborado pelo autor)

A primeira etapa (seta laranja) consiste na apropriação dos recursos dos setores para as atividades-fim e institucionais, por meio de alocação direta, rastreamento e rateio, seguindo esta ordem de prioridade. Como exemplo, o setor financeiro (institucional) de uma determinada câmara municipal terá seus custos apropriados para atividades como efetuar compras e elaborar folha de pagamentos.

Concluindo todo o processo de apropriação de custos do modelo conceitual tem-se a segunda etapa da MF II (seta violeta), onde os custos das atividades institucionais e atividades-fim são alocados aos seus respectivos objetos de custo. Nesta etapa, todas as atividades consideradas institucionais deverão seguir para um único objeto de custo denominado Institucional. Nele deve estar todos os gastos efetuados com as atividades de manutenção geral da entidade, que por atender a todos os setores (ou a sua maioria), são de difícil alocação aos demais objetos de custo, resultantes das atividades-fim da entidade. Enquanto mais detalhado for o controle interno da entidade, mais informações poderão ser capturadas pelo sistema de custos e, conseqüentemente, menor será o montante de recursos atribuídos ao objeto de custo Institucional.

Com este esquema de contabilidade de custos implantado, os gestores poderão obter informações do total de recursos consumidos por cada setor que compõe a entidade gerida, bem como por cada atividade desenvolvida e por cada objeto de custo. Estas informações podem ser controladas periodicamente, por meio da emissão de relatórios de consumo detalhados. Podem ser definidas metas de custeio por setores e/ou por objetos de custo, e otimizados os processos e atividades executadas.

6 Conclusão

O processo de implantação de sistemas de custos nas entidades governamentais brasileiras ainda está em um período de gestação. Apesar do reconhecimento de sua importância para a busca de uma maior eficiência e economicidade na prestação dos serviços públicos e da prescrição de vários dispositivos legais que exigem a sua implantação, são poucas as experiências do uso da contabilidade de custos por estas entidades. Além disso, percebe-se uma grande diversidade de modelos adotados, com variações dos objetivos do sistema, da base de dados, da metodologia de apropriação de custos e dos objetos de custo adotados.

O presente trabalho não pretende mostrar o modelo mais perfeito de sistema de apropriação de custos, mas servir de base para o desenvolvimento de sistemas homogêneos, que embora tenham as singularidades de cada entidade, possam gerar informações semelhantes. Os objetivos de auxiliar no controle de gastos e na tomada de decisões gerenciais, o uso dos princípios da metodologia ABC e o fato de a apropriação ocorrer somente no momento do consumo dos recursos e não segundo a execução orçamentária da despesa garantem informações mais acuradas e tempestivas, beneficiando o gerenciamento dos custos da entidade. A homogeneidade dos relatórios gerados, assim como acontece com os sistemas orçamentário, patrimonial e financeiro da contabilidade de toda a administração pública, além de facilitar o controle externo, permitirá a comparação de desempenho e a troca de experiências entre entidades que possuam objetos de custo semelhantes. Em Portugal, por exemplo, já existem modelos prontos para serem aplicados em diversas entidades, como escolas e hospitais.

Espera-se também que este trabalho possa contribuir com futuros estudos a serem realizados nesta mesma linha de pesquisa, sendo aprimorado o modelo conceitual ora explanado ou desenvolvendo novos, com o intuito de comprovar a importância de haver uma norma única que norteie a elaboração, implementação e execução de sistemas de custo, transformando-os de exceções em regras nas entidades governamentais.

Referências

- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, número 1, janeiro a março de 1999. Disponível em:
<[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 15 de abril de 2009.
- ALVES FILHO, E. M.; NASCIMENTO, A. R. 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. *In*: XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa – PB, 05 a 07 de dezembro de 2007. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**. João Pessoa: ABC, 2007.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custos do banco central do brasil – um estudo do caso**. Brasília, abril de 2004. Disponível em:
<http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf>. Acesso em: 17 de abril de 2009.
- BEULKE, R.; BERTÓ, Dálvio. Custos na Administração Pública. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 121, p. 26-34, 2005. Disponível em:
<<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/textos/lrf/arquivos/2005/01.pdf>>. Acesso em: 8 de maio de 2009.
- BRASIL. **Lei Complementar Nº. 101** (Lei de responsabilidade fiscal). Brasília, 04 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2009.
- _____. **Constituição Federal**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em:
<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 17 de abril de 2009.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório final da comissão interministerial de custos**. Brasília: MPOG, 2006. Disponível em:
<http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2009.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. Trad. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. 2003. 155 f. (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Disponível em:

<http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_031.pdf>. Acesso em: 15 de maio de 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público – um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais**. 2002. 167 p. (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Disponível em: <http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_009.pdf>. Acesso em: 22 de maio de 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.) **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.