

GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NO CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO MARANHÃO

Jose Augusto SOUSA MARTINS (FURB) - martins_cont@hotmail.com

Fabricia Silva da Rosa (FURB) - fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo:

O presente artigo tem por objetivo investigar a contribuição da gestão de custos para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. No aspecto metodológico a pesquisa se classifica quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos em documental, quanto ao problema de pesquisa como qualitativa e quanto ao método como estudo de caso. Os achados evidenciaram que o método de custeio padrão deve ser aplicado na fase de planejamento, enquanto os métodos de custeio direto, por absorção e ABC devem ser aplicados após a execução do orçamento. No entanto, o método de custeio por absorção é o que apresenta um nível mais detalhado das informações de custos, por expressar a alocação dos custos diretos e indiretos por centros de custos, na produção de bens ou serviços para a sociedade, o que torna o método mais recomendado para apurar custos após a execução do orçamento.

Palavras-chave: *Custo. Métodos de Custeio. Administração Pública.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NO CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO MARANHÃO

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo investigar a contribuição da gestão de custos para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. No aspecto metodológico a pesquisa se classifica quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos em documental, quanto ao problema de pesquisa como qualitativa e quanto ao método como estudo de caso. Os achados evidenciaram que o método de custeio padrão deve ser aplicado na fase de planejamento, enquanto os métodos de custeio direto, por absorção e ABC devem ser aplicados após a execução do orçamento. No entanto, o método de custeio por absorção é o que apresenta um nível mais detalhado das informações de custos, por expressar a alocação dos custos diretos e indiretos por centros de custos, na produção de bens ou serviços para a sociedade, o que torna o método mais recomendado para apurar custos após a execução do orçamento.

Palavras-chave: Custo. Métodos de Custeio. Administração Pública.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem passado por diversas mudanças nos últimos anos, tanto no âmbito privado quanto o público, no qual se destaca a utilização de mecanismos e práticas do setor privado como eficiência, eficácia, efetividade e transparência pela administração pública. Para Hojer e Forkby (2011) a introdução de mecanismos de gestão do setor privado na administração pública é decorrente da *New Public Management* (NPM).

No Brasil, a Nova Gestão Pública (NGP) foi materializada por meio da reforma gerencial, ocorrida no ano de 1995, sendo esta inspirada no modelo britânico (MATIAS-PEREIRA, 2008). No entanto, na visão de Bresser-Pereira (2011) a utilização do modelo de administração empresarial quanto ao planejamento, organização e controle das ações aplicadas ao Estado é uma característica de gestão, sendo a administração pública muito mais ampla.

Dentre as técnicas e ferramentas de mercado utilizadas pela administração pública destaca-se a necessidade de apuração dos custos dos bens e serviços ofertados à sociedade. Na contabilidade pública brasileira essa preocupação surge antes mesmo da implantação da administração pública gerencial, tendo início com a Lei nº 4.320/64 e o Decreto Lei nº 200/67, os quais foram posteriormente ratificados pela Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Neste sentido, e buscando adequar a contabilidade pública brasileira ao contexto internacional, o Ministério da Fazenda (MF) conforme Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 e do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como responsável pela promoção da busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Diante de tal atribuição a STN desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com o objetivo de colaborar com o processo de elaboração e

execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional (MCASP, 2012).

Neste contexto a STN, com a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012 aprovou a Parte II do MCASP, a qual trata dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, os quais devem ser implementados pelos entes federados de forma gradual até o final do exercício de 2014, salvo existência de legislação antecipando tal prazo, emanada por órgãos de controle.

A Parte II do MCASP, destaca a necessidade de implementação de um sistema de custos que produza informações para subsidiar os gestores públicos na tomada de decisão, tendo como foco a eficiência na alocação dos recursos públicos, no entanto, porém não expressa qual o método de custeio deve ser utilizado para a apuração dos custos.

Martins (2008) destaca que um sistema de custos representa um conduto, que tem como finalidade recolher dados em diversos pontos da organização, processá-los e com base neles produzir informações para fins de avaliação de estoques, controle e tomada de decisão. As informações produzidas por um sistema de custos devem ter utilidade e beneficiar toda a organização (HANSEN; MOWEN, 2001).

Por outro lado a NBC T 16.11, que disciplina o sistema de informação de custos no setor público destaca que o método de custeio deve ser utilizado para apropriar os custos, e deve se relacionar com o processo de identificação e associação dos custos dos bens ou serviços custeados, no entanto, a norma não aponta qual o método deve ser utilizado.

Neste sentido Gonçalves, Zac e Amorim (2009) descrevem que os métodos de custeio têm como objetivo expressar a forma como os custos serão alocados aos produtos, serviços e/ou atividades desenvolvidas por uma organização.

Para Machado e Holanda (2010), há uma dificuldade na escolha do método de custeio para o setor público, considerando que existem defensores de quase todos os métodos, por outro lado no setor privado há uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, o que não ocorre no setor público, sendo permitida a utilização de qualquer um dos métodos.

A limitação legal diz respeito à indicação do método de apuração de custos para o setor privado, fato que não ocorre no setor público, o qual só existe o mandamento legal de apurar custos, sem apontar qual a metodologia deverá ser empregada diante das opções existentes.

Mauss e Souza (2008) informam que mesmo com a legislação apontando a obrigatoriedade da utilização das informações de custos, os gestores públicos tomam decisões diárias sem utilizá-las, e que a prática tem mostrado que as instituições que adotaram sistemas de custos não o fizeram de forma estruturada conceitualmente, no entanto, apesar disto tem proporcionado resultados mais positivos na gestão administrativa e financeira destas instituições.

Diante do contexto da exigência legal da apuração dos custos na administração pública, e da possibilidade de utilização de qualquer um método de custeio, deve-se verificar o conjunto de informações geradas por cada um dos métodos e sua contribuição no processo de tomada de decisão.

Por outro lado, a legislação aponta que a apuração dos custos deve ser feita de forma a evidenciar a eficiência e possibilitar a utilização destas informações no processo de tomada de decisão, o que presume-se que uma das formas de apurar custos é mediante a utilização das ferramentas de planejamento integrantes do processo orçamentário.

Sendo assim, diante da exigência legal e da liberdade de escolha do método de custeio, e de que tal escolha deve ser pautada na busca pela eficiência, depara-se diante do seguinte

problema: Como a gestão de custos pode contribuir para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Maranhão?

Desta forma, o objetivo deste estudo é verificar a contribuição dos métodos de custeio para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Maranhão (CBMMA).

O estudo se justifica pela necessidade de identificação da contribuição dos métodos de custeio no processo de tomada de decisão na administração pública, a qual está submetida legalmente a obrigatoriedade de apuração de seus custos, o que tem se apresentado como um problema. Por outro lado o estudo contribuirá para a formação de um arcabouço de informações sobre a contribuição de métodos de custeio aplicados na administração pública.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Com o intuito de atender ao objetivo do estudo, a revisão da literatura aborda temas referentes à sistemas de custos e métodos de custeio na administração pública.

2.1 SISTEMAS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na administração pública brasileira, a necessidade de apurar custos é destacada por Alonso (1999), o qual entende que este fenômeno foi intensificado a partir da década de 80, com os efeitos da crise fiscal pela qual os Estados estavam passando, associado à exposição dos mercados domésticos à competição internacional, o que levou estes a reorientarem suas políticas de gastos com foco nas contenções de despesas, privilegiando assim a qualidade do gasto público.

Da mesma forma Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) chamam a atenção para a importância da apuração de custos na administração pública, pois entendem que as informações de custos são fundamentais no estabelecimento da relação entre a utilização de recursos em contraponto com a quantidade de bens e serviços ofertados à sociedade.

Na visão de Slomski et al. (2010) o desenvolvimento e a estruturação de um sistema de custeamento para a administração pública devem permitir a identificação de qual o sistema de custeamento está sendo utilizado, no referido cálculo, se por ordem ou por processo/contínuo, de modo a evidenciar a natureza e a utilização da informação produzida, se para formação de estoques ou para a tomada de decisão.

O sistema de custo na administração pública é apontado por Martinez e Alves (2011) como um instrumento que deve ter como finalidade dotar a administração pública de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma que as necessidades dos diversos usuários sejam atendidas, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos.

De forma complementar Luque et al. (2008) entendem que a análise e apuração dos custos na administração pública é um aspecto essencial na avaliação e controle da gestão fiscal e orçamentária, pois um sistema de apuração de custos é uma ferramenta imprescindível para o alcance da eficiência, tanto operacional quanto alocativa no processo orçamentário.

Segundo Machado e Holanda (2010) o sucesso da implantação de um sistema de informação de custos não deve se prender apenas ao cumprimento das exigências legais nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual, pois apesar destes fatores serem importantes, a sua essência está na geração e utilização de informações de custos para o controle e melhoramento gerencial de suas atividades bem como o aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão.

Carmo e Silva (2011) destacam que a administração pública utilizando apenas o sistema de administração financeira, ou outros sistemas corporativos de forma isolada e não integrada a um sistema de custos, não terá a capacidade de avaliar em que medida as despesas realizadas estão contribuindo para os resultados alcançados.

Sendo assim, os sistemas de custos da administração pública devem produzir informações que servirão de base para a gestão dos recursos, com o objetivo de promover a eficiência na aplicação dos recursos públicos, sem deixar de observar todos os preceitos legais que disciplinam o assunto.

2.1.1 métodos de custeio utilizados pela administração pública

Os métodos de custeio são apresentados por Martins e Rocha (2010) como os elementos do valor de custos de um evento, atividade, produto, atributo etc. assim, o estudo e a prática de diferentes métodos de custeio dizem respeito as possibilidade de tomada de decisão sobre quais os elementos de custos devem ou não serem contabilizados na mensuração do custo dos produtos ou serviços.

Segundo Paton e Scarpin (2012) a escolha do método de custeio deve levar e consideração diversos fatores que integram os custos da organização, dentre os quais destacam-se a composição dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, a relevância de cada um deles na confecção de produtos ou realização de serviços.

Para Bitti, Aquino e Cardoso (2011) ao escolher um método e propor um modelo como ideal ou ótimo, uma etapa fundamental é negligenciada no processo, a qual compreende a identificação das variáveis que antecedem a opção por um determinado modelo ou sistema gerencial baseado em custos.

Para Machado e Holanda (2010) existe uma dificuldade na escolha do método de custeio no setor público, isso deve-se ao fato de haver defensores de quase todos os métodos. Por outro lado, enquanto no setor privado há uma limitação legal quanto à utilização dos métodos de custeio, na administração pública não existe esta limitação, o que permite a utilização de qualquer um dos métodos.

Slomski et al. (2010) destacam que a não indicação de um método de custeio dar liberdade ao gestor de adotar aquele que lhe for mais conveniente, no entanto, compete ao técnico a estruturação de um sistema de custeamento, o qual deve expressar qual sistema foi utilizado, esclarecendo a informação produzida, bem como a forma de utilização da mesma, se para a formação de estoque ou auxiliar na tomada de decisão, por outro lado esse sistema deve além de ser de conhecimento acadêmico deve estar voltado para atender ao princípio constitucional da eficiência.

Desta forma, o método de custeio mais apropriado para a administração pública é aquele que produza informações consistentes e estas devem possibilitar uma análise quanto a escolha em relação à produção ou compras de produtos e serviços, bem como a execução ou terceirização de determinadas atividades.

2.1.1.1 Custo padrão

O custo-padrão é definido por Hansen e Mowen (2001) como o custo que é calculado e determinado para a fase de produção dos produtos ou serviços, porém antes da produção dos mesmos. Existe uma predeterminação dos custos para determinação dos padrões no planejamento, o que proporciona a possibilidade de uma comparação posterior entre os custos previstos e os incorridos, permitindo assim a realização de análise, controle e avaliação do desempenho.

Segundo Slomski (2006) o custo padrão é o método de custeio pelo qual se calcula o custo de uma unidade produzida e atribui-se o custo para as demais, após produção do bem ou realização do serviço apura-se o custo real incorrido e confronta custo padrão, com a finalidade de comparar os resultados alcançados

Segundo Martins e Rocha (2010) o custo padrão é o custo estabelecido para se produzir um bem ou serviço, o qual servirá de base de comparação com o custo real incorrido (custo histórico). O custo padrão é eminentemente gerencial, pois utiliza-se o mesmo tanto

para fins de planejamento quando se projeta a produção de um bem ou serviço, como de controle, quando é comparado com o custo real.

Na concepção de Machado e Holanda (2010) na administração pública, a elaboração do orçamento compreende o estabelecimento do custo padrão, e este permitirá a averiguação da eficiência do gestor, mediante a comparação entre o que foi efetivamente produzido com o padrão ou orçado.

2.1.1.2 Método de custeio direto

O método de custeio direto é definido por Mauss e Souza (2008) como o método que aloca aos bens ou serviços produzidos apenas os custos e despesas que variam em função da produção, tendo como principal vantagem a não utilização de critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos.

Para Hansen e Mowen (2001) o método de custeio direto é utilizado para alocar custos de departamentos de apoio para os departamentos de produção, tendo em vista que os custos variáveis de produtos ou serviços são alocados diretamente aos departamentos de produção, proporcionalmente a capacidade normal.

Machado e Holanda (2010) defendem a adoção do método de custeio direto na administração pública por entenderem que pelo fato de não conter qualquer tipo de rateio possibilita a análise de desempenho tanto dos gestores quanto das políticas públicas implementadas.

Os autores assinalam que conforme o atual modelo de contabilização de gastos governamentais, a despesa liquidada é a variável a partir da qual deve-se proceder os ajustes necessários para se chegar à informação de custos, sendo assim, a despesa liquidada é a base conceitual e metodológica para apuração de custos.

2.1.1.3 Método de custeio por absorção

O custeio por absorção é definido por Leone (2000) como o método que atribui ao custo dos produtos ou serviços, todos aqueles custos da área de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais, tendo como objetivo principal fazer com que cada produto ou serviço absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação.

Na visão de Martins (2008) o método de custeio por absorção é decorrente dos princípios fundamentais de contabilidade, o qual consiste em apropriar todos os custos de produção aos bens elaborados, somente os de produção, sendo os demais distribuídos para todos os produtos ou serviços realizados.

Para Martinez e Alves (2011) no setor público o custeio por absorção tem como objetivo a transferência dos custos dos centros de custos meio (administrativos) para os centros de custos finais, no qual o custo transferido é o custo indireto, Assim, na transferência dos custos deve-se identificar os centro de custos fim e definir o critério de rateio.

Raupp (2011) entende que a apuração de custos na administração pública mediante a utilização do método de custeio por absorção não deve desconsiderar as despesas classificadas como investimentos por serem gastos ativados em função da vida útil ou benefícios atribuíveis a períodos futuros, devendo a apuração ser estruturado por centro de custos auxiliares e produtivos.

A alocação por centros de custos auxiliares e produtivos tem como objetivo a utilização de critérios de rateio, de forma que os custos indiretos sejam alocados em função da expressividade dos custos diretos.

2.1.1.4 Método de custeio ABC

O método de custeio conhecido como ABC (*Activity Based Costing*) é apresentado por Martins (2008) como o método que tem como premissa a busca pela redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, no entanto, o mesmo pode e deve ser utilizado na alocação de custos diretos, principalmente mão-de-obra, o que o torna diferente dos chamados “sistemas tradicionais”.

Na visão de Nakagawa (2001) o ABC tem como característica a possibilidade de proporcionar a análise do comportamento de cada atividade, de forma que permite estabelecer um relacionamento entre as atividades e os recursos consumidos pela mesma.

Martins (2008) descreve que o método ABC não se limita ao custeio de produtos, ele é uma ferramenta que pode ser utilizada na gestão de custos mediante a geração de informações, pois os seus conceitos e sua metodologia podem ser aplicadas em empresas não industriais, sem fins lucrativos, instituições financeiras, e órgãos públicos, pois as atividades ocorrem tanto em processos industriais quanto nas organizações de prestação de serviços.

Segundo Slomski (2006) a ação do estado compreende um conjunto de atividades colocadas à disposição da sociedade, podendo ser prestados de forma direta, ou transferidos a outrem pelas permissões ou concessões.

Mauss e Souza (2008) declaram que o objetivo do ABC é gerar informações para a tomada de decisão, de forma que as organizações alcancem o mais elevado nível de competitividade, para isso busca identificar e relacionar os custos indiretos com as respectivas atividades, o que permite ser considerada uma técnica menos arbitrária e mais eficiente.

Para Luque et al. (2008) o método ABC é o mais recomendado para o setor público, considerando que este tem como fundamento a utilização dos direcionadores de custos, o que permite identificar e atribuir os custos diretos e promover o rateio dos custos indiretos de forma mais objetiva.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

Em âmbito nacional, Alonso (1999) demonstrou a necessidade de implantação de um sistema de custos na administração pública brasileira, com a utilização da mesma metodologia do ABC. A principal justificativa é pelo fato da grande quantidade de custos fixos indiretos que ocorrem na administração pública por esta ser principalmente prestadora de serviço.

O estudo de Almeida, Borba e Flores (2009) identificaram como é feito o uso de informações de custos nas 20 secretarias de saúde do estado de Santa Catarina que mais receberam verbas do governo federal durante o ano de 2004. Os achados identificaram que a importância das informações de custos é percebida pelos gestores, no entanto, há pouca utilização das informações de custos para a tomada de decisões por parte dos gestores.

A pesquisa realizada por Gonçalves, Zac e Amorim (2009) teve como objetivo construir uma base de conhecimento a partir da aplicação do sistema de custeio ABC, empregável em organizações hospitalares para custear procedimentos, produtos e serviços e subsidiar o desenvolvimento gerencial. Os resultados encontrados identificaram que o custeio ABC apresenta informações muito mais específicas e exatas que o atual sistema de custeio por absorção utilizado pelo hospital. Por outro lado o ABC possibilita a identificação do local e da quantidade de recurso empregado, o que permite confrontar com o padrão previamente estabelecido.

O estudo de Machado e Holanda (2010) apresentou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal, descrevendo e apresentando suas principais características, desde o conceito até a finalidade, assim como os grupos de usuários. Os autores apresentam o método de custeio direto como o mais adequado para a administração pública. O sistema de informação de custos é apontado como o elemento responsável pela melhoria da qualidade do gasto no setor público.

Raupp (2011) em seu estudo realizou uma análise comparativa das metodologias do custeio por absorção e ABC na gestão de custos do legislativo municipal. Os achados da pesquisa evidenciaram que a utilização do sistema de custeio por absorção pode ser feita de forma mais fácil pela sua simplicidade, o que torna a implantação menos onerosa. Porém, o método de custeio por absorção também é alvo de críticas pela arbitrariedade no rateio dos custos indiretos. Quanto ao ABC também tem fácil aplicabilidade na administração pública, por permitir um rastreamento racional dos custos, bem como possibilita identificar as atividades geradoras destes.

Dentre os estudos internacionais, destacam-se algumas pesquisas que foram desenvolvidas com o objetivo de investigar a apuração dos custos na administração pública e a utilização das informações geradas por estes custos.

O estudo de Geiger e Ittner (1996) buscou verificar a influência da fonte de financiamento e das exigências legais sobre a elaboração dos sistemas de contabilidade de custos, e a utilização destas informações para a tomada de decisão e de controle interno nas unidades do governo dos Estados Unidos da América (EUA). Os achados evidenciaram que de acordo com as perspectivas institucionais, as organizações governamentais que tem a contabilidade de custo como requisito legal tendem a implementar sistemas que atendam a este requisito, porém não fazem uso destas informações para fins gerenciais.

Verbeeten (2010) realizou um estudo com o objetivo de verificar se o desenvolvimento no setor público tem aumentado a procura e utilização de informações de custos nas organizações do referido setor na Holanda. Os resultados indicam que a concepção e utilização de sistemas de gestão de custos diferem entre os setores. Além disso, as informações dos sistemas de custos são usadas para legitimar as atividades das organizações no setor público.

Carmo e Padovani (2012) avaliaram os avanços e desafios do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) pelo setor público dos países como Colômbia, Uruguai e Brasil, com foco na experiência dos Estados Unidos. Os resultados indicam que a utilização do cálculo dos custos pelo sistema ABC nos países da América latina ainda está nos estágios iniciais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No tocante aos procedimentos metodológicos, a pesquisa caracteriza-se quanto aos seus objetivos como descritiva, tendo em vista que busca identificar como os métodos de custeio contribuem para o processo de tomada de decisão na administração pública.

De acordo com Gil (2009), a pesquisa descritiva é aquela que tem como objetivo principal descrever as características de determinada população ou fenômeno.

Quanto aos procedimentos adotados na pesquisa têm-se uma pesquisa documental, pois terá como fonte de dados os relatórios gerados pelos sistemas de planejamento, execução e controle das ações governamentais do Estado do Maranhão.

Para Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa documental assemelha-se com a pesquisa bibliográfica, no entanto, a principal diferença está na fonte de dados, enquanto a documental utiliza-se de fontes primárias, a segunda faz uso de fontes secundárias, ou seja, trabalha com dados que já receberam algum tratamento.

No que concerne ao problema de pesquisa, o presente estudo se classifica como qualitativo, considerando que busca identificar e descrever um fenômeno, no caso em estudo, a utilização dos métodos de custeio pela administração pública como fornecedores de informações para o processo de tomada de decisão.

Na visão de Flick (2009) a pesquisa qualitativa apresenta características próprias, faz uso do texto como material empírico, tendo como base a construção social das realidades

estudadas, com foco na perspectiva dos participantes, na prática diária e no conhecimento cotidiano do objeto de estudo.

Quanto aos métodos utilizados, a pesquisa se classifica como estudo de caso, pois busca enfatizar de forma profunda a aplicação dos métodos de custeio aplicados na administração pública.

Gil (2009) declara que o estudo de caso é um método que possibilita a realização de uma pesquisa, de forma profunda, com foco no contexto em que os fenômenos ocorrem, com o objetivo de garantir a unidade do caso.

3.1 Critérios na utilização dos métodos de custeio

O critério inicial foi à aplicação do método de custeio padrão no orçamento elaborado, no qual possibilita identificar a alocação de determinada quantidade de recursos públicos para a produção de um determinado número de bens ou serviços, o que proporciona a identificação dos custos unitário e totais, conforme modelo adaptado de Mauss e Souza (2008), conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Modelo de apuração do custo padrão

Orçamento para 20XX			
Bens ofertados ou serviços prestados	Valor orçado R\$	Meta de atendimento	Custo-Padrão Unitário R\$
Bem ou serviço	X	Y	X/Y
Custo total médio	ΣX	ΣY	$\Sigma X / \Sigma Y$

Fonte: Adaptado de Mauss e Souza (2008, p. 100).

Na aplicação do método de custeio direto foi realizada no orçamento executado, o critério adotado foi à utilização do modelo desenvolvido por Machado (2002), o qual tem a despesa liquidada como informação inicial de custos. conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Modelagens de ajustes conceituais para apuração do custo direto

Despesa Orçamentária Executada		
	Despesa Liquidada	Total R\$
	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados	Total R\$
Ajustes da Despesa Orçamentária		
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados	Total R\$
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício	Total R\$
(-)	Despesas de exercícios anteriores	Total R\$
(-)	Formação de estoques	Total R\$
(-)	Concessão de adiantamentos	Total R\$
(-)	Despesas de capital não efetivas	Total R\$
Ajustes Patrimoniais		
(+)	Consumo de estoque	Total R\$
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos	Total R\$
(+)	Depreciação/amortização/exaustão	Total R\$
= CUSTO		

Fonte: Adaptado de Machado (2002).

Na aplicação do método de custeio por absorção, inicialmente classificou-se os centros de custos em centros auxiliares e produtivos, alocando os custos diretos e indiretos em cada centro de custos, e posteriormente utilizou-se o número de militares integrantes dos centros de custos para a alocação dos custos diretos e indiretos com pessoal, e o número de produtos realizados constatare do SISPCA para a alocação dos custos indiretos, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Modelo para apuração dos custos pelo método de custeio por absorção

		Centros auxiliares		Centros produtivos					Total
Itens	Centro 1	Centro 2	Centro 1	Centro 2	Centro 3	Centro 4	Centro 5	Total R\$	
CUSTOS DIRETOS									
Pessoal	600 militares		81 militares	92 militares	21 militares	939 militares	266 militares	Total de recursos	
Demais despesas	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Alocada por centro de custos	Total de recursos	
Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	Subtotal	
CUSTOS INDIRETOS									
Itens de despesa			Quantidade de produtos	Quantidade de produtos	Quantidade de produtos	Quantidade de produtos	Quantidade de produtos	Subtotal	
Custo Total	0,00	0,00	Total	Total	Total	Total	Total	Total	
Bens/ serviços	0,00	0,00	Total	Total	Total	Total	Total	Total	
Custo Unitário	0,00	0,00	Total	Total	Total	Total	Total	Total	

Fonte: Adaptado de Raupp (2011)

Por fim, na aplicação do método de custeio ABC utilizou-se como critério inicial a identificação das atividades desenvolvidas pelo CBMMA e posteriormente são estabelecidos os direcionadores de custos das mesmas.

As atividades a serem desenvolvidas são definidas na legislação que disciplina a estrutura administrativa e operacional do CBMMA, as quais são realizadas pelas unidades operacionais e administrativas, conforme especificado no Quadro 1.

Quadro 1– Atividades desenvolvidas pelas unidades do CBMMA e seus direcionadores de custos

Centro de custos	Atividade	Direcionador de custos
Manutenção	Manter o funcionamento do CBMMA	Nº de militares lotados
Escolabom	Formar e aperfeiçoar os militares	Nº de bombeiros qualificados
Coscip	Realizar vistorias em edificação para cumprimento do Código de Segurança contra Incêndio e Pânico	Nº de edificações vistoriadas
Defesa Civil	Realizar atividades preventivas e de assistências a vítimas de desastres naturais	Nº de pessoas atendidas
Resgate	Atuar de forma preventiva e atender as vítimas de incêndios e demais ocorrências	Nº de pessoas atendidas
Salvamar	Realizar atividades preventivas nas praias de São Luís, e promover busca e resgates de vítimas de afogamento	Nº de pessoas atendidas

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados de pessoal foram coletados no quadro Organizacional do CBMMA e o número de pessoas atendidas foi coletado junto ao Sistema de Planejamento e Acompanhamento das Ações Governamentais (SISPCA), o qual tem como fonte de informações o Centro Integrado de Operações Policiais (CIOPS).

3.2 Coleta dos dados

Realizou-se pesquisa documental nos relatórios emitidos pelos sistemas utilizados pelo Estado do Maranhão no processo de planejamento execução e controle das ações governamentais, referente ao exercício financeiro de 2012.

O acesso dos dados foi liberado mediante apresentação de protocolo de pesquisa, e na triangulação dos dados, utilizou-se as informações dos sistemas de planejamento, de execução orçamentária e de acompanhamento das ações governamentais.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Tabela 4 demonstra a apuração dos custos do CBMMA referente ao exercício de 2012, mediante a utilização do método de custeio padrão, conforme modelo adaptado de Mauss e Souza (2008).

Tabela 4 – Apuração do custo padrão do CBMMA 2012

Orçamento para 2012			
Bens ofertados ou serviços prestados	Valor orçado R\$	Meta de atendimento	Custo-Padrão Unitário R\$
Funcionamento da unidade	63.111.456,00	Medido pela despesa	63.111.456,00
Apoio as eleições	50.000,00	4	12.500,00
Formação e capacitação	419.600,00	200	1.900,00
Vistoria de edificações	1.853.167,00	3.000	611,72
Assistência a vítimas de desastres naturais	19.195.899,52	3.500	5.484,54
Resgate de Pessoas e Bens	2.520.000,00	1.500	1.680,00
Prevenção e Salvamento	1.000.000,00	500	2.000,00
Custo total médio	88.150.122,52	8.704	10.127,54

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 4, apresenta-se o volume de recursos alocados nas devidas ações governamentais e as metas estabelecidas para o exercício de 2012, a aplicação do método de custeio padrão possibilitou identificar que o custo anual do CBMMA, orçado para o ano de 2012, foi de R\$ 88.150.122,52, e sua meta de atendimento de 8.704 atendimentos, o que compreende um custo padrão unitário de R\$ 10.127,54.

Os dados apresentados possibilitam identificar os custos dos bens e/ou serviços antes de sua produção, conforme descrito por Hansen e Mowen (2001).

A Tabela 5 apresenta a apuração dos custos do CBMMA, referente ao exercício de 2012, pelo método de custeio direto.

Tabela 5 – Apuração do custo direto do CBMMA 2012

Despesa Orçamentária Executada		
	Despesa Liquidada	R\$ 85.401.888,50
	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados	R\$ 577.050,59
Ajustes da Despesa Orçamentária		
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados	R\$ 577.050,59
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício	R\$ 0,00
(-)	Despesas de exercícios anteriores	R\$ 248.537,74
(-)	Formação de estoques	R\$ 1.836.248,81
(-)	Concessão de adiantamentos	R\$ 579.596,01
(-)	Despesas de capital não efetivas	R\$ 549.194,00
Ajustes Patrimoniais		
(+)	Consumo de estoque	R\$ 266.180,73
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos	R\$ 579.596,01
(+)	Depreciação/amortização/exaustão	R\$ 2.193.458,54
= CUSTO		R\$ 85.227.547,22

Fonte: Dados da pesquisa.

A apuração dos custos do CBMMA pelo método de custeio direto permite observar a inclusão da depreciação/amortização/exaustão na composição dos custos, informações estas que poderão ser utilizadas no processo de tomada de decisão.

O método de custeio direto apesar das qualidades apresentadas tem como principal deficiência a apuração do custo de forma total, não expondo para o gestor o custo dos bens ou serviços de forma individual, servindo apenas para o cumprimento do mandamento legal de

apurar custos, sem utilidade para a tomada de decisão, o que converge com o estudo de Geiger e Ittner (1996); podendo ser utilizada também como forma de legitimar as atividades da organização, convergindo assim com (VERBEETEN, 2010).

A Tabela 6 apresenta a metodologia de apuração dos custos do CBMMA do exercício de 2012, pelo método de custeio por absorção. O critério de rateio dos custos indiretos foi o do número de produtos de cada centro de custos.

Tabela 6 – Apuração do custo do CBMMA 2012 pelo método de custeio por absorção

Centros auxiliares			Centros produtivos					Total
Itens	Funcionamento	Manut.	Esc.bom	Coscip	D.Civil	Resgate	Salvamar	
CUSTOS DIRETOS								
Pessoal	41.383.081,17		2.396.018,28	2.721.403,48	621.189,92	27.776.063,77	7.868.405,72	41.383.081,17
S. P. Física			0,00	4.600,00	7.000,00	0,00	12.950,00	24.550,00
Mat.Consumo			10.000,00	30.640,56	246.057,86	62.728,56	233.589,44	583.016,42
S.P.Jurídica			198.586,00	1.413.245,23	17.798.369,21	1.781.463,84	862.762,51	22.054.426,79
Diárias			74.233,26	25.993,36	92.751,71	12.152,10	21.692,67	226.823,10
Indenização			4.732,20	3.155,15	6.994,70	817,35	196,35	15.895,75
Transf.			0,00	0,00	503.341,75	0,00	0,00	503.341,75
Subtotal			2.683.569,74	4.199.037,78	19.275.705,15	29.633.225,62	8.999.596,69	64.791.134,98
CUSTOS INDIRETOS								
Pessoal	17.748.283,56		65.401,70	139.063,54	17.301.306,38	193.094,14	49.417,80	17.748.283,57
Mat.Consumo		1.450.400,80	5.344,67	11.364,36	1.413.873,55	15.779,77	4.038,45	1.450.400,80
Passagens		224.681,44	827,94	1.760,45	219.023,01	2.444,44	625,60	224.681,44
Serv. P. Física		35.342,00	130,23	276,92	34.451,94	384,51	98,41	35.342,00
S.P. Jurídica		340.522,15	1.254,81	2.668,10	331.946,36	3.704,74	948,14	340.522,15
Diárias		53.142,65	195,83	416,39	51.804,29	578,17	147,97	53.142,65
Indenização		54.239,39	199,87	424,98	52.873,38	590,10	151,02	54.239,36
DespE.Ant		248.537,74	915,85	1.947,37	242.278,50	2.703,99	692,02	248.537,74
Subtotal			74.270,90	157.922,11	19.647.557,41	219.279,86	56.119,41	20.155.149,69
Custo Total			2.757.840,64	4.356.959,89	38.923.262,56	29.852.505,48	9.055.716,10	84.946.284,67
Bens/serviços			1.829	3.889	483.842	5.400	1.382	496.342
Custo Unitário			1.507,84	1.120,33	80,45	5.528,24	6.552,62	171,14

Fonte: Dados da pesquisa.

A aplicação do método de custeio por absorção trouxe como principal contribuição a classificação dos custos em diretos e indiretos e por centros de custos, de forma que os gestores podem identificar os custos diretos e indiretos e sua relevância na composição dos custos totais, bem como o custo de cada centro de custos e sua produção, o que permite também a apuração dos custos totais e unitários dos bens e serviços produzidos. Estes achados são convergentes com as características apontadas por (MARTINEZ; ALVES, 2011; RAUPP, 2011).

A Tabela 7 Apresenta a apuração dos custos do CBMMA referente ao exercício de 2012, conforme a utilização do método de custeio ABC.

Tabela 7 – Apuração dos custos do CBMA 2012 pelo método ABC

Despesas	Atividade						
	Recurso	Manut.	Escolabom	Coscip	D civil	Resgate	Salvamar
Pessoal	59.131.364,73	17.748.283,56	2.396.018,28	2.721.403,48	621.189,92	27.776.063,77	7.868.405,7
Serv. P. Física	59.892,00	35.342,00	0,00	4.600,00	7.000,00	0,00	12.950,00
Mat.Consumo	2.033.417,22	1.450.400,80	10.000,00	30.640,56	246.057,86	62.728,56	233.589,44
S.P.Jurídica	22.394.948,93	340.522,15	198.586,00	1.413.245,23	17.798.369,21	1.781.463,84	862.762,51
Diárias	279.965,75	53.142,65	74.233,26	25.993,36	92.751,71	12.152,10	21.692,67
Passagens	224.681,44	224.681,44					
Indenização	70.135,11	54.239,36	4.732,20	3.155,15	6.994,70	817,35	196,35
Transf.	503.341,75	0,00	0,00	0,00	503.341,75	0,00	0,00
DespE.Ant	248.537,74	0,00	915,85	1.947,37	242.278,50	2.703,99	692,02
Custo Total	84.946.284,67	2.158.328,40	288.467,31	1.479.581,67	18.896.793,73	1.859.865,84	1.131.882,99
Bens/serviços	496.342	1	1.829	3.889	483.842	5.400	1.382
Custo Unitário	171,14	2.158.328,40	157,72	380,45	39,06	344,42	819,02

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 7, observa-se que no ano de 2012, o custo total do CBMMA foi de R\$ 84.946.284,67, e seu custo unitário foi de R\$ 171,14, para apurar os

custos das atividades utilizou-se como direcionador de custos a quantidade de militares empregados nas atividades.

A aplicação do método de custeio ABC na apuração dos custos permitiu identificar as atividades e a composição dos custos de cada uma delas, gerando assim, uma informação mais detalhada das atividades, pois os custos de cada bem ou serviço prestado são alocados nas suas respectivas atividades, o que torna as informações geradas pelo método ABC um instrumento que servirá de base consistente para a tomada de decisões, resultado que corrobora com Mauss e Souza (2008).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados demonstram que é possível aplicar os métodos de custeio na administração pública, de forma que a implantação de um sistema de custos no CBMMA pode ter como referência a utilização do método de custeio padrão na elaboração do orçamento, o qual estabelecerá as metas a serem atingidas e a quantidade de recursos a ser aplicados, bem como permite estabelecer tanto o custo total quanto o custo unitário dos bens e serviços a serem prestados.

No aspecto da execução orçamentária e financeira, constatou-se que os métodos de custeio direto, absorção e ABC são aplicáveis no orçamento executado, o qual permite a apuração dos custos tanto unitários quanto total, e que cada método produz um nível de informação, a qual poderá servir de base para a tomada de decisão no CBMMA.

Os achados evidenciam que a apuração dos custos pelos métodos de custeio direto permite identificar a composição dos custos, destacando a formação de estoques e o consumo deste, assim como a apropriação das despesas com depreciação/amortização. Por outro lado este método apura os custos da organização de forma globalizada, não apresentando os custos dos produtos de forma pormenorizada, servindo apenas para o cumprimento da disposição legal de apurar custos, tendo em vistas que não gera informações que fundamentam as tomadas de decisão por parte dos gestores.

O método de custeio por absorção apresenta um nível mais detalhado da apuração dos custos, pois permite identificar os custos de cada bem ou serviço produzido pela organização, pois o método aloca aos bens e/ou serviços todos os custos da organização, o que o torna mais recomendado para a administração pública, considerando que esta foi criada e desenvolvida para ofertar bens e serviços à sociedade, o que faz com que todos os custos sejam alocados aos bens e/ou serviços ofertados.

O método ABC tem fácil aplicabilidade na administração pública, e tem a capacidade de gerar informações dos custos das atividades desenvolvidas, no entanto, a administração pública é dotada de algumas atividades que são desprovidas de produtos, fato que provoca certa distorção na apuração dos custos, pois a finalidade precípua da administração pública é produzir bens e/ou serviços para atender as demandas sócias, sendo de extrema importância a apuração dos custos destes bens e/ou serviços e não das atividades a serem desenvolvidas.

Desta forma, apesar das vantagens do custeio direto e do ABC, recomenda-se a adoção do método de custeio por absorção no orçamento executado, tendo em vista sua capacidade de gerar informações que podem subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

Sendo assim, esta pesquisa tem aspectos tanto convergentes quanto divergentes dos estudos anteriores, principalmente relativos à aplicação dos métodos de custeio e suas peculiaridades, no entanto, destaca-se que traz como principal contribuição a aplicação de quatro métodos de custeio, cada um em determinada fase da despesa pública.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custo no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, maio/jun. 2009.

BITTI, E. J. S.; AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 6-24, set. 2011.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_II_PCP2012. Acesso em 01 de fevereiro de 2013.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Reforma gerencial do Estado, teoria política e ensino da administração pública. **Revista Gestão & Políticas Públicas**, v. 1, n. 2, p. 1-6, 2011.

CARMO, L. P. F.; PADOVANI, F. Advances and challenges for adoption of activity based costing (ABC) by public sector: a comparative study of Brazil, Colombia, Uruguay and United States. **International Business Research**, v. 5, n. 2, p. 150-158, feb. 2012.

CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado ao setor público: estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista Uniabeu**, v. 4, n. 6, p. 161-181, jan./abr. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) nº 16.11**, que aprova o Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/001437. Acesso em 01 de novembro de 2013.

FLICK, U. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, A. C. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, M. A.; ZAC, J. I.; AMORIM, C. A. de. Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 8, n. 4, p. 161-179, out./dez. 2009.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HOJER, S.; FORKBY, T. Care for sale: the influence of new public management in child protection in Sweden. **British Journal of Social Work**, v. 41, n. 1, p. 93-110, jan. 2011.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n. 2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 1, p. 61-82, jan./fev. 2008.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

PATON, C.; SCARPIN, J. E. Apuração do custo do aluno em instituição de ensino superior público. **REUNA**, v.17, n. 2, p. 45-58, abr./jun. 2012.

RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividade. **Cadernos de Gestão Pública e Cidadania**, v. 16, n. 59, jul./dez. 2011.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, V; CAMARGO, G. B; AMARAL, A. C. C; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 933-57, jul./ago. 2010.