

# **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**

**Jerônimo Rosário Tanan Pereira**

**Alcione Carvalho Da Silva**

## **Resumo:**

*A administração do Estado Nação evolui de acordo com as constantes transformações sociais. Relacionando as mudanças que o Estado de regime democrático é submetido, destaca-se a necessidade de um programa de gestão que possa otimizar os recursos e garantir um retorno ao cidadão, de forma detalhada, sobre a aplicação dos gastos públicos. O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo. O artigo propõe a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de elaboração do orçamento governamental, e evidencia a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Público*

## **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**

**Autores:**

**Jerônimo Rosário Tanan Pereira  
Alcione Carvalho Da Silva**

### **Resumo**

A administração do Estado Nação evolui de acordo com as constantes transformações sociais. Relacionando as mudanças que o Estado de regime democrático é submetido, destaca-se a necessidade de um programa de gestão que possa otimizar os recursos e garantir um retorno ao cidadão, de forma detalhada, sobre a aplicação dos gastos públicos. O Estado precisa utilizar-se de instrumentos que já ajudam o setor privado a gerenciar seus negócios e que dão suporte à tomada de decisões, como um sistema de custos, que proporcionaria um gerenciamento mais racional nos gastos do governo. O artigo propõe a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de elaboração do orçamento governamental, e evidencia a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade.

**Palavras-chave:** Sistema de custos – Serviços públicos – Gastos públicos – Administração pública.

### **Introdução**

A busca de produtividade e eficiência nas ações humanas tem despertado os estudos para o uso racional de recursos financeiros e materiais. Nesta perspectiva, o Estado Nação, que surge após os reinados absolutistas dos séculos XVII e XVIII, tem evoluído na forma de se gerenciar, de se financiar e dos fins a que se propõe.

O Estado precisa ser administrado, organizado, planejado e financiado para conseguir atingir o seu principal objetivo, a prestação de serviços públicos à sociedade, o que justifica sua existência. A administração pública surge justamente para direcionar as ações do Estado. No entanto, baseado nas observações da atualidade brasileira, nota-se a necessidade da administração pública possuir um caráter mais gerencial.

O Estado brasileiro vem enfrentando uma situação que se agrava a cada ano. O aumento da dívida pública, e conseqüentemente o comprometimento de grande parte das receitas arrecadadas para o pagamento de juros, provoca uma redução brusca nos recursos que deveriam ser destinados a investimentos produtivos. Por conta disso, os administradores públicos devem estar se profissionalizando, a fim de melhor gerir os recursos públicos para atender as demandas sociais.

Num país como o Brasil, nunca é demais lembrar alguns problemas que afetam a nossa sociedade: uma distribuição de renda das mais perversas do mundo; as diferenças no nível de desenvolvimento

entre as regiões; e um endividamento público assustador, que acarreta profunda escassez de recursos para investimentos. Tais recursos devem ser otimizados ao máximo, como forma de, ao menos minimizar esse quadro desolador. (GONÇALVES, 2001, p. 58)

É nesse contexto que exporemos a racionalização do gerenciamento dos gastos do Estado, através da possibilidade de implantação de sistemas de custeamento nas contas públicas.

O estudo de custos e sua utilização universal, principalmente nos ramos de alta competitividade, têm início no alvorecer do século XX, com os modelos industriais modernos. Lugar comum na iniciativa privada, o uso de sistemas de custeamento no setor público ainda se encontra incipiente nos estudos de viabilidade de sua implantação.

No Estado democrático de direito é abolido todas as decisões de caráter autoritário, o comando único e os gastos desenfreados de reis “agraciados” pela vontade divina de governar. Ultrapassada esta fase, estudiosos com Adam Smith e David Ricardo, lançam o questionamento sobre o tamanho do Estado. Saber esta dimensão é de fundamental importância para a análise deste artigo, pois diz o montante de gastos do Estado e o quanto “sugará” da sociedade em impostos para financiar sua estrutura. Os economistas citados defendiam a não influência do Estado no mercado, entendido este como auto-regulatório, tendo como consequência visível, uma tributação menor sobre a sociedade. Diferentemente da época marcada pelo liberalismo, a partir do século XX, a máquina do governo cresce em setores e dimensões, interferindo na economia, no social e na produção de bens e serviços, sendo este último nosso foco de estudo.

Dessa forma torna-se essencial uma administração pública gerencial, voltada para as demandas dos usuários, a partir de um planejamento permanente. Esse trabalho propõe que através da gestão dos custos, por meios de sistemas de custeamento, o estado possa gerenciar seus gastos, otimizando os recursos escassos, podendo cortar custos sem comprometer o serviço prestado.

Através de uma revisão de literatura, baseado em livros, artigos, monografias, de autores que pesquisam tanto na área de custos de uma forma geral, quanto dos que tratam do funcionamento da administração pública. Buscaremos fazer um paralelo e mostrar a importância da gestão de custos para melhor aplicação de recursos e prestação dos serviços públicos.

O trabalho inicia-se com a apresentação da contabilidade de custos e alguns de seus sistemas, que são usados nas empresas privadas, mais especificamente no setor de serviços. Posteriormente falaremos da realidade do setor público no Brasil, enfocando como se apresenta a estrutura do orçamento e contabilidade pública. Por fim, trataremos da gestão de custos na administração pública, mostrando as possibilidades e viabilidades da implantação de um sistema de custeamento, além de sua importância para a tomada de decisões, bem como indicando como os retornos que os gastos públicos proporcionariam à sociedade.

## **Contabilidade de custos**

Sendo custos os gastos relativos aos recursos utilizados na produção de bens e serviços, a contabilidade de custos, enquanto centro processador de informações, refere-se:

As atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com as operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações. (HORNGREN, apud LEONE, 1996, p. 19).

A partir dessa definição, percebe-se a importância de se utilizar a contabilidade de custos para o direcionamento da entidade, através do controle e planejamento dos seus custos, o que certamente garantirá um retorno mais próximo do esperado, bem como possibilitará o estudo de meios que facilitarão atingir os objetivos traçados pela administração tanto no setor privado quanto no público.

A contabilidade de custos está estritamente ligada à contabilidade gerencial, pois a tomada de decisões propostas nos relatórios gerenciais, são fundamentadas nos sistemas de custos adotados pelas entidades.

Contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos. (INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTING apud ATIKNSON et al, 2000, p. 67)

Através do conceito de contabilidade gerencial nota-se como é importante a gestão de custos, ou seja, com as informações dos custos atribuídos a determinadas atividades, pode-se gerir os gastos, pois a contabilidade de custos fornece dados que a administração precisa para controle atual e planejamento das ações futuras.

Antes de iniciar a discussão sobre a gestão de custos na área governamental, é preciso se estudar os sistemas de custeamento que podem ser implantados para subsidiar as estratégias a serem adotadas.

Como o trabalho trata da administração pública, serão destacados, três sistemas de custos, que segundo Slomski (2001), poderiam ser utilizados na área governamental, os sistemas de custeio por absorção, sistema de custeio direto e o sistema de custeio baseado em atividades – ABC. É importante a conceituação de tais sistemas para facilitar o entendimento:

- Custeio por Absorção: os custos fixos e os custos variáveis são atribuídos ao produto ou serviço e nenhuma atenção particular é dada para a classificação de custos como fixos ou variáveis.
- Custeio Direto ou Variável: englobam apenas os custos que variam diretamente com o volume, materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos variáveis.
- ABC: sistema que analisa os custos, rastreando os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos.

Embora muito debatido o controle de custos na produção, faz-se necessário, até para se aproximar do intuito do trabalho, pois a finalidade da administração pública é a prestação de serviços aos cidadãos, uma análise dos custos nas empresas prestadoras de serviços.

São raras as organizações prestadoras de serviços, que dispõem de um adequado sistema para controle e apuração de seus custos. Perez Júnior *et al* (1999, p. 115), mostra que também é possível a implantação nas prestadoras de serviços das ferramentas da contabilidade gerencial, como orçamentos, custo padrão, custeio direto, custeio por absorção, análise do ponto de equilíbrio, etc.

De acordo com Atiknson *et al* (2000), o verdadeiro produto de uma empresa que presta serviços é sempre difícil de avaliar porque representa um produto menos tangível de avaliação que os das operações industriais.

## **Realidade do setor público**

No reinado de D. Pedro II no Brasil, ainda existia resquício dos modelos monárquicos de administração sobre o patrimônio público, com a divisão dos bens da coroa e os do Estado. A evolução que nós comentamos diz respeito à superação desta fase pré-republicana e é a partir dela que aparecem as primeiras tentativas de organizar a administração da República. Passado este século XX, o Estado atual está anos luz do período em que o Rei era o responsável, no que se refere à administração e organização, do patrimônio estatal.

Com a primeira lei de orçamento, elaborada em 1830, dá-se o primeiro passo para o ajuste entre receitas e despesas públicas. Este instrumento foi utilizado nestes longos anos, até nossos dias, como a mola mestra do arranjo financeiro do setor público. É nos anos mil e novecentos que o orçamento passa por várias modificações substanciais na tentativa de seu aprimoramento, a exemplo da instituição da classificação funcional-programática em 1974. Além do orçamento tem-se o planejamento governamental, que juntos dão origem às ações dos serviços públicos prestados à população.

O ponto alto do planejamento é a elaboração do PPA (Plano Plurianual) pelos órgãos de planejamento dos governos, que em seguida elaboram a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias), sendo o Plano elaborado com visão de longo prazo e a Lei, de curto prazo. No Brasil, o planejamento vem sendo peça fundamental para a realização dos orçamentos anuais, no entanto isto não impediu, por exemplo, do nosso país ser recordista de ineficiência na gestão das despesas públicas.

Segundo Afonso (2000, p. 661), “um dos problemas do setor público brasileiro estaria numa prática gerencial alicerçada em bases hierárquicas e departamentalizada que gera lentidão e serviços que não satisfazem a população”.

Para evitar o desperdício, a ineficiência e a corrupção é que se faz necessário um sistema de custeio apropriado ao setor público. O que existe de análise sobre o consumo de recursos nas atividades e serviços oferecidos pelo Estado não tem avançado em resultados, pois se pauta no orçamento e sua classificação em atividades e projetos. É o que confirma Silva (1998, p. 438): “a classificação das despesas, como ela está hoje estruturada, não tem comprometimento com as metas físicas atingidas [...], o que dificulta sobretudo a instalação de um sistema de

custeamento”. E de acordo com a classificação das despesas, o mesmo autor observa:

O aspecto econômico é focado pela rígida classificação em despesas correntes e de capital que pouco contribuem para a melhoria do sistema de informações gerenciais e de custos [...], verifica-se que a contribuição da classificação atual é fraca. (SILVA, 1998, p.439).

Embora a pouca contribuição do orçamento público, Silva (1998) considera que o mesmo é o ponto de partida para a consecução do propósito para implantar sistema de custeamento dos gastos do Estado.

Considerando também, que o setor público não realiza suas funções objetivando o lucro, o entendimento de custos dos serviços prestados pelo Estado toma outras funções, objetivos e características. No setor privado, os custos da atividade operacional das organizações passaram a ser um complexo jogo de xadrez, reduzir custos é fundamental. Mas no setor público, a função do Estado em promover o bem-estar social influenciará no êxito ou não de definir os custos em unidades de serviço público oferecido, isto porque surge como resultado final, um item subjetivo, que seria o bem-estar. Manter o serviço de saúde funcionando, por exemplo, independe da forma e valor, é uma atribuição irrecusável do Estado. Giacomoni (2002), diz que o orçamento busca conciliar a necessidade de realizações com os escassos recursos existentes, isto implica afirmar que o setor público é limitado em suas ações. Para disponibilizar serviços a uma população crescente e mais exigente, o Estado subtrai compulsoriamente, através dos tributos, uma parte da riqueza desta população.

Diante do dilema do Estado mínimo ou de um Estado influente nos vários setores da sociedade, remete-nos a outro dilema que é o custo de um deles. Para Alan T. Peacock e Jack Wiseman (apud GIACOMONI, 2002), o Estado cresce em decorrência da progressiva demanda da sociedade por serviços públicos e seus indivíduos devem estar dispostos a contribuir com a geração de recursos. Porém, segundo os mesmos autores, o Estado mínimo, se baseia na indisposição dos indivíduos em pagar tributos. Menos despesas governamentais, menos necessidade de arrecadar receitas, ou seja, o cidadão se responsabiliza pela ausência do Estado, no que concerne a serviços públicos, por não estar disposto a suportar majoração de tributos.

## **Sistema de custos no setor público**

### ***Importância***

Em todas as observações apontadas anteriormente, está claro que o Estado precisa, para melhor prestar serviço à comunidade, implantar um sistema de custos na sua estrutura burocratizada.

Afonso (2000, p. 653), tratando da implantação do sistema de custos afirma que “quanto mais complexo a organização pública ou privada, mais difícil é a implantação de tal sistema. Mas geralmente, quanto mais complexa, mais problemas e ineficiências a instituição possui”. No caso do Brasil, tendo uma complexa estrutura

organizacional, dentro dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, em suas administrações diretas e indiretas, reflete os obstáculos a serem superados para consolidar um sistema de custo nas contas públicas.

A dificuldade que se apresenta demonstra que o uso de um sistema de custeio é tão importante quanto a própria possibilidade de continuidade do Estado.

Tomando como exemplo a tributação nos EUA, segundo Musgrave & Musgrave (apud GIACOMONI, 2002, p. 24), nos períodos de conflitos bélicos, onde os gastos governamentais aumentam, ocorre também a elevação da carga tributária para suprir os gastos adicionais, sendo que a população aprova essa medida. Outra análise é que no regime democrático, a representação indireta do poder pressupõe legitimidade às decisões tomadas pelos representantes do povo nos parlamentos e isto inclui a definição do montante de recursos financeiros a ser arrecadado pelos tesouros públicos.

É de se verificar que a implantação de um sistema de custeamento dotará o poder público de um diferencial. Deve-se isto às potencialidades a que os gestores públicos estarão em condições de usá-los com objetivos de baratear a “máquina” pública, amenizar o peso da tributação à sociedade, dar transparência e eficiência aos gastos de recursos públicos entre outros.

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos. Com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão, e, ainda, para servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e o controle. (SILVA, 1999, p. 39).

Com a utilização do sistema de custos na atividade pública, poderá se ter um direcionamento mais eficaz dos recursos. Assim poderá se obter uma redução de custos e conseqüentemente uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas (SILVA, 1999). No entanto deve-se atentar para a qualidade do serviço prestado, seus benefícios e verificando quais os gastos supérfluos que poderiam ser evitados.

Afonso (2000), complementa que é importante se conhecer os processos de execução para se conseguir reduzir custos, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados.

Além da implantação e gestão dos custos públicos, deverá haver também uma comparação entre os valores que foram orçados e os que de fato foram gastos na execução dos serviços. Afonso (2000) fala da necessidade de se avaliar os custos dos serviços oferecidos à população, através de um sistema de custos, que integrará o planejamento, orçamento, controle e chegará à própria tomada de decisões. Conseqüentemente os recursos escassos poderão ser melhor aplicados na prestação dos serviços públicos.

Miola (2003), reforça a importância do conhecimento de cada item que compões os gastos públicos:

É preciso que se conheça e divulgue amplamente (em nome do princípio da publicidade e da transparência) o "perfil" dos dispêndios

processados pela Administração; a participação de cada elemento, de cada item no conjunto dos gastos públicos. Isto não apenas como imprescindível instrumento de gestão e planejamento, mas também para permitir o necessário controle por parte dos Paramentos, dos Tribunais de Contas, do Ministério Público, dos cidadãos e das organizações.

### ***Viabilidade de implantação***

Uma mudança do gerenciamento da estrutura dos gastos públicos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, requer uma visão das fronteiras do Estado. As limitações a superar, principalmente na questão da aceitação de mudanças por parte de servidores e gestores públicos, atentam para a necessidade de reformulação dos modelos econômicos e financeiros das contas estatais, além de alterações de métodos administrativos.

Martins (2003) indica que a implantação de qualquer sistema de custos, deve ser feito de maneira progressiva e a melhoria da qualidade de informações será conseguida gradualmente.

Antecedendo a escolha do sistema de custos a ser utilizado pelos gestores públicos Matz, et al (apud AFONSO, 2000, p. 675), aponta alguns requisitos a serem observados:

- Estrutura organizacional da instituição;
- Procedimento ou processos de manufatura;
- Tipo de informação de custo desejado e exigido pela administração.

E elementos para delinear o sistema de custo, que são:

- Plano de contas capaz de fornecer a informação no grau de detalhe adequado;
- Determinação da unidade custo para resolver o problema referente a unidade em que o custo do serviço deve ser demonstrado.

Outro fator a considerar para a viabilidade da implantação do sistema é a articulação entre o orçamento e a contabilidade e para isto Silva (1998, p. 439), acredita que “somente será possível, na medida em que a contabilidade governamental mantém a coerência entre a nomenclatura contábil e a estrutura do orçamento [...] e que os gestores devem aplicar o princípio de competência, para as despesas e da realização, para as receitas”. Isto implica uma mudança em todo o sistema contábil público, assim como nos órgãos no planejamento do Estado.

Fica dependendo também, para a implantação do sistema de custeio, a definição de parâmetros e objetivos almejados pelos gestores.

Não menos importante está a exigência de mudança de todos aqueles envolvidos com o Estado, especialmente os servidores públicos. Alterar antigas estruturas burocráticas, neste caso requer um cuidado especial devido à resistência natural ao que é novo e principalmente pela possibilidade desse novo modelo implicar em perdas para servidores e gestores descomprometidos com o serviço público.

## **Retorno social**

De acordo com a análise da possível utilização do sistema de custeamento, surge uma questão relacionada ao benefício que será obtido com a organização de uma contabilidade de custo para a administração pública.

Como o objetivo do setor público, diferentemente da iniciativa privada, não é a obtenção de lucros, a busca pelo controle dos custos estaria, mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos, de forma a atender o maior número de “clientes”.

Mesmo com as dificuldades que existem na avaliação monetária dos efeitos sociais dos serviços públicos prestados, Silva defende que:

Somente com uma contabilidade de custos, utilizada como ferramenta de auxílio à gerência, é possível informar o cidadão sobre a satisfação detalhada das suas necessidades, visto que a informação sobre o montante gasto em educação, saúde, transportes ou saneamento não tem para ele qualquer utilidade prática, por não permitir o esclarecimento sobre o aspecto qualitativo das ações governamentais. (SILVA, 1999, p. 48).

Na verdade, com a gestão de custo poderá se planejar de maneira mais real o que determinado gasto proporcionará para a população. Numa visão mais relacionada à atividade fim do Estado, como por exemplo, o planejamento de uma escola, deve ser feito um levantamento de todos os gastos, inclusive os que fazem parte do seu funcionamento e não só ligados a sua construção, levando em conta principalmente o número de pessoas que este empreendimento estará beneficiando.

## **Considerações finais**

A partir do estudo feito sobre a realidade do setor público, evidenciando a inexistência de uma contabilidade de custos apropriada às atividades governamentais, fica claro a necessidade de se estabelecer uma relação entre a administração e a contabilidade pública, através de um sistema de custeamento que possam suprir algumas deficiências encontradas na estrutura organizacional do Estado, em que se utiliza apenas o orçamento como meio de planejamento para os gastos públicos.

É com esta perspectiva que a exposição realizada demonstra a implicação de romper barreiras como a cultura dos servidores públicos, a incompatibilidade entre contabilidade pública e o orçamento.

Implantar um sistema de custeamento no Setor Público se torna viável a partir do momento que se verifique a sua importância, a viabilidade de sua implantação, observado as peculiaridades das contas públicas e considere o retorno social desta inovação.

Num futuro próximo essa possibilidade de uso de um método de custeio poderá ser comprovada de forma prática através de uma experiência numa Prefeitura, por exemplo, em que buscaremos observar os elementos de viabilidade

de implantação para propor um sistema de custos adequado e com isso mostrar os resultados descritos no artigo, como a melhoria no gerenciamento dos recursos públicos, de forma mais eficaz.

## **Referências bibliográficas**

AFONSO, Roberto Alexandre E. O direcionamento dos recursos públicos para as atividades fins do Estado. Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **IV Prêmio da STN de Monografias**. Brasília: ESAF, 2000.

ATIKNSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro, revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil** – causas e efeitos. Brasília, 1986.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Pedro Moreira. Contrato de gestão: instrumento fundamental na implantação do modelo gerencial na administração pública brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXX, n. 131, p. 57-69, set/out, 2001.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. Estudo sobre a integração entre balanced scorecard e o orçamento. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXI, n. 136, jul/ago, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MIOLA, César. **Custos na administração pública**. Disponível em <<http://www.tce.rs.gov.br/MPE/Artigos/artigo12.php>> Acesso em: 25 jun. 2003.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo** – como o espírito empreendedor está transformando o setor público. Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Evandro Magalhães Júnior. 3. ed. Brasília: MH Comunicação, 1994.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez et al. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública. Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **II Prêmio da STN de Monografias**. Brasília: ESAF, 1998.

\_\_\_\_\_. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 119, p. 36-48, set/out, 1999.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com LRF. São Paulo: Atlas, 2001.