

Custos para o julgamento de um processo no Tribunal de Justiça do Distrito Federal - TJDF

Evandro Vieira Hamann (PMPG UnB/UFPB/UFRN) - vhamann@gmail.com

Paola Camila de Souza Bezerra (UNIEURO) - paola.bezerra@cassi.com.br

Jorge Fontenele Coutinho (UNIEURO) - jorge-coreau@hotmail.com

Natiele Barbosa Sousa (Unieuro) - natiele_sousa@hotmail.com

Resumo:

A escassez de medidas sistemáticas para mensurar os custos do poder público tem prejudicado o controle de eficiência na administração. Este artigo apresenta uma pesquisa acerca da possibilidade de aplicação de mecanismos de custeio para o poder judiciário, como fonte de mensuração da eficiência da gestão pública. O objetivo inicial deste artigo foi de evidenciar os custos de cada processo julgado no TJDF, a fim de demonstrar a eficiência no julgamento dos processos durante os últimos cinco anos, porém não há informações suficientes para o levantamento dos procedimentos internos dos julgamentos dos processos, bem como não há quantificação das etapas necessárias para aplicação de um sistema de custeio eficaz. Além disso, o TJDF não mantém um sistema de custos estruturado em suas Demonstrações Financeiras. Assim, optou-se como objetivo realizar o levantamento dos custos para julgamento com base no orçamento total executado do TJDF e no número de processos julgados, sem considerar o tipo de julgado e sem considerar um critério de rateio específico e comparar o custo de um julgamento nos últimos dois exercícios. Notou-se que o custo de um julgado no Distrito Federal gira em torno de R\$ 6.000,00 e que entre 2012 e 2013 a variação nesse custo foi de 14%, superior à inflação do período. Esse artigo é inicial, pois foram analisados apenas dois exercícios, porém serve como de base para comparação dos custos dos julgados entre os estados, países, bem como para medir a eficiência na gestão pública ao longo dos anos do Poder Judiciário.

Palavras-chave: *TJDF, Custos e gestão pública.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos para o julgamento de um processo no Tribunal de Justiça do Distrito Federal - TJDF

A escassez de medidas sistemáticas para mensurar os custos do poder público tem prejudicado o controle de eficiência na administração. Este artigo apresenta uma pesquisa acerca da possibilidade de aplicação de mecanismos de custeio para o poder judiciário, como fonte de mensuração da eficiência da gestão pública. O objetivo inicial deste artigo foi de evidenciar os custos de cada processo julgado no TJDF, a fim de demonstrar a eficiência no julgamento dos processos durante os últimos cinco anos, porém não há informações suficientes para o levantamento dos procedimentos internos dos julgamentos dos processos, bem como não há quantificação das etapas necessárias para aplicação de um sistema de custeio eficaz. Além disso, o TJDF não mantém um sistema de custos estruturado em suas Demonstrações Financeiras. Assim, optou-se como objetivo realizar o levantamento dos custos para julgamento com base no orçamento total executado do TJDF e no número de processos julgados, sem considerar o tipo de julgado e sem considerar um critério de rateio específico e comparar o custo de um julgamento nos últimos dois exercícios. Notou-se que o custo de um julgado no Distrito Federal gira em torno de R\$ 6.000,00 e que entre 2012 e 2013 a variação nesse custo foi de 14%, superior à inflação do período. Esse artigo é inicial, pois foram analisados apenas dois exercícios, porém serve como de base para comparação dos custos dos julgados entre os estados, países, bem como para medir a eficiência na gestão pública ao longo dos anos do Poder Judiciário.

Palavras-chaves: TJDF, Custos e gestão pública.

Área Temática: Custos Aplicados ao setor público.

1. Introdução

Esse trabalho tem por objetivo demonstrar o custo para o julgamento de um processo no TJDF. Abordaremos primeiramente sobre a contabilidade de custos no setor privado trazendo alguns conceitos de diferentes autores, logo depois, abordaremos sobre o custo na contabilidade pública, sua contextualização e sistemas de acumulação. O método de custeio mais usado no setor público é o custeio por atividades e mesmo sendo usado na contabilidade de custos no setor público, não está sendo atendidas devidamente todas as metas e que esse sistema não traz informações fidedignas. Observa-se que a necessidade da contabilidade de custos na administração pública desde 1964, com a Lei nº 4.320/64, e posteriormente com o Decreto-Lei nº 200, de 1967 e já na década de 80 com o Decreto nº 93.872, e a Constituição Federal já existiam dispositivos legais que apontavam a obrigatoriedade de se apurar os custos na administração pública e evidenciar os resultados de sua gestão.

Segundo o Teorema de Coase (1960), em um mundo hipotético sem custos de transação (pressuposto da Economia Neoclássica), os agentes negociarão os direitos, independentemente da sua distribuição inicial, de modo a chegar à sua alocação eficiente. Nesse mundo, as instituições não exercem influência no desempenho econômico. Ao criticar a análise econômica ortodoxa, Coase enfatizou que, no mundo real, os custos de transação são positivos e, ao contrário do que propugnam os neoclássicos tradicionais, as instituições legais

influenciam muito o comportamento dos agentes econômicos. Nesse contexto, pode ser incluído o Judiciário. (Zylbersztajn, Décio; Sztajn, Rachel, 2005, p. 1-14).

Partindo desse tipo dessa premissa, Armando Castelar Pinheiro afirma que os problemas com que se defronta o Judiciário, na maior parte dos países em desenvolvimento e em transição, prejudica o desempenho econômico de várias maneiras: estreita a abrangência da atividade econômica, desestimulando a especialização e dificultando a exploração de economias de escala; desencoraja investimentos e a utilização do capital disponível; distorce o sistema de preços, ao introduzir fontes de risco adicionais nos negócios e diminui a qualidade da política econômica. Prossegue o autor afirmando que o bom funcionamento do Judiciário é uma das condições para o crescimento econômico, pois protege a propriedade intelectual e, dessa forma, estimula o desenvolvimento e a difusão de tecnologia; reduz os custos de transação, permitindo organizar a produção de forma mais especializada e eficiente; protege o investimento em ativos específicos do comportamento oportunista das partes, e, assim, aumenta a produtividade do capital; coíbe o comportamento oportunista do governo na condução da política econômica, e, conseqüentemente, viabiliza um maior volume de investimento pelo setor privado.

O Judiciário brasileiro tem assumido um progressivo protagonismo social e político, muito além do que lhe seria razoável exigir. Ao mesmo tempo, demonstra ser incapaz de se desincumbir de suas crescentes obrigações jurisdicionais com a celeridade desejável, pois só consegue dar vazão a uma parte dos diversos pedidos que lhe seja submetidos a exame.

Para Alvaro Ciarlini, o aumento das carências materiais de indivíduos, corporações e do próprio Estado, acaba por repercutir, de forma direta, no crescimento do número de demandas judiciais. Outro desafio: nossa justiça é cara, fato que impõe restrições ao ímpeto de simplesmente aumentar a estrutura ou o número de seus órgãos.

Sabemos que custo de um processo judicial é alto, entendemos que são muitas as demandas, mas será que o Poder Judiciário procura agir com eficiência e eficácia no que tange a alocação de recursos? Seria possível mensurar exatamente esta eficiência? É possível aplicar um sistema de custos para ratear as despesas e chegar ao custo de um processo? A demanda judicial no país vem crescendo à medida que os cidadãos conhecem melhor os seus direitos. Proporcionalmente, cresce também a percepção das fragilidades de seu desempenho. Lentidão, morosidade, imprevisibilidade nas decisões, parcialidade, custos elevados, dificuldade de acesso e ineficiência.

Artigo de autoria do jornalista Gustavo Camargo, publicado na revista “EXAME”, sintetiza uma visão do mundo empresarial sobre o judiciário:

“... a Justiça, tal como sendo prestada hoje no Brasil, passou a representar de forma cada vez mais frequente, um fato de desordem nas decisões econômicas ou na realização normal dos negócios (...) os juízes, munidos da capacidade de conceder liminares para quaisquer reclamações, multiplicam decisões contraditórias sobre um mesmo assunto”.

Por último abordaremos sobre a meta do TJDF, avaliaremos um panorama corrente a fim de ilustrar as perspectivas quanto ao cumprimento, ou não, das metas e logo depois o custo médio de um processo julgado, conhecendo a quantidade de processos no ano de 2012 e 2013.

2. A contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos corresponde à especialidade da Contabilidade que trata da gestão econômica de custos. Leone (2000, p. 19-20) define Contabilidade de Custos:

“É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.”

O autor enfatiza, nessa definição, a importância da Contabilidade de Custos para o processo de planejamento das ações na organização e respectivo controle, bem como o suporte ao processo decisório.

Maher (2001, p. 38) apresenta uma definição mais pragmática da Contabilidade de Custos: “Ramo da Contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos.”

De fato, com o objetivo maior de adicionar valor a usuários de informações contábeis, a Contabilidade de Custos desenvolve as seguintes funções: coleta de dados, classificação, registro das operações e geração de informações por meio da organização e tratamento dos dados coletados.

Os propósitos da Contabilidade de Custos são determinados com base nas necessidades sinalizadas pelos diferentes níveis gerenciais, como por exemplo:

- Obter o custo de cada produto, bem ou serviço;
- Contribuir para a determinação da rentabilidade e lucratividade do negócio;
- Ensejar controles operacionais em níveis diversos;
- Auxiliar programas de minimização de custos;
- Facilitar a alocação eficiente de recursos;
- Fornecer, por meio de suas informações, elementos que fundamentem o processo decisório e auxiliem na prática do planejamento.

São vários os objetos da Contabilidade de Custos, inexistindo uma quantidade determinada. Essa característica torna amplo o universo ou campo de atuação dessa especialidade. Leone (2000, p. 21) destaca:

Os objetos mais conhecidos são os seguintes: a entidade, como um todo, seus componentes organizacionais (administrativos e operacionais), os produtos e bens que fabrica para si própria e para a venda e os serviços, faturáveis ou não, que realiza.

O objeto de custo corresponde àquilo para o qual se deseja mensurar os custos. Dessa forma, existem outros objetos: projetos, estudos, estoques, campanha promocionais, canais e segmentos de distribuição, atividades etc.

A Contabilidade de Custos é empregada para concretizar os objetivos de custeio, alimentando com seus dados e informações tanto a Contabilidade Geral ou Financeira como a Contabilidade Gerencial. A diferença é que, ao fornecer dados para a Contabilidade Geral, estes devem obedecer rigorosamente aos princípios da Contabilidade. As informações geradas para a Contabilidade Gerencial não obedecem necessariamente aos princípios.

A Contabilidade Gerencial engloba dados da Contabilidade de Custos exclusivamente para atender às demandas informativas da administração da entidade, produzindo relatórios

customizados (sob medida para o usuário). A Contabilidade Geral ou Financeira lida com o preparo e comunicação dos relatórios oficiais para o público externo, formado por investidores, órgãos governamentais, bancos, enfim, toda a sociedade, cenário que requer informações baseadas em critérios uniformes, ou seja, em formatos padronizados.

Como as necessidades de informações desse grupo de usuários externos são muitas, e já que as informações precisam ser altamente confiáveis, o sistema de Contabilidade Financeira é projetado de acordo com regras e formatos contábeis claramente definidos. (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 28)

A Contabilidade Gerencial traduz ou converte os dados contábeis em informações úteis ao processo decisório, atendendo aos usuários internos. Essa característica impõe uma sistemática de trabalho mais flexível. “A contabilidade gerencial se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras informações financeiras e não financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisão” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 28)

O universo de dados com o qual a Contabilidade Gerencial lida é variada, não se restringindo aos custos.

O emprego das informações geradas pela Contabilidade Gerencial fortalece tecnicamente a administração, profissionalizando-a, visto que enseja um melhor aproveitamento das oportunidades de negócios.

As características da Contabilidade Gerencial podem variar entre as organizações, pois estas são fortemente influenciadas pelas necessidades da administração. É importante destacar que a Contabilidade de Custos integra um todo que é a Contabilidade, não possuindo autonomia como área de conhecimento.

Ratifica essa afirmação o fato de que, na medida em que a administração emprega as demonstrações contábeis divulgadas em análises gerenciais para coordenar operações no presente e no futuro, as duas áreas sobrepõe-se (WARREN et al., 2001). “Deve ser enfatizado que o sistema de informações da gestão de custos e o sistema de informações da Contabilidade Financeira fazem parte do sistema total de informações contábeis” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 28).

Os produtos gerados pelos sistemas contábeis de custos são direcionados tanto para a Contabilidade Geral ou Financeira como para a Contabilidade Gerencial.

A segregação da Contabilidade em áreas tem caráter didático e, ao mesmo tempo, prático, sendo essencial à compreensão do todo.

3. A contabilidade de custos

Os custos medem o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço, bem como das atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo), nos mostram como o governo financia seus resultados como o custo de um atendimento médico, de uma operação de fiscalização, de um processo judicial julgado, da construção de uma estrada, de uma lei aprovada, entre outros serviços públicos prestados à população.

As políticas públicas brasileiras apresentam certa ineficiência na alocação dos recursos, tendo em vista os problemas sociais evidentes tais como: hospitais lotados, estradas esburacadas, desigualdade social, educação de péssima qualidade. Tais fatos poderiam ser

minimizados com um sistema de custos adequado, o que auxiliaria o Judiciário na busca da eficiência.

O tema proposto além de nos trazer reflexões oportunas, deverá ter importância crescente para a Administração Pública, especialmente no que tange o serviço judicial, foco deste artigo. Torna-se necessário que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam orientados para resultados, otimizando o emprego dos recursos públicos.

Para o setor privado, sempre foi necessária a produção de informações sobre custos, visto que o mercado requer uma regra de formação de preços. Já para o serviço público, as experiências são relativamente recentes e visam primordialmente apurar seu desempenho, entretanto a medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática na Administração Pública, o que torna a medição de custos precária. O Governo e a Sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medidas sistemáticas, também não há medida de eficiência na Administração Pública, visto que o controle acaba ficando restrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão.

A inadequação dos sistemas de custos tradicionais ao serviço público é um problema tão sério que uma estratégia de modernização com base no custeio tradicional provavelmente traria poucos benefícios e muitos problemas para o serviço público. Como no custeio tradicional o custo é função dos centros de custos e dos critérios de rateio, fatalmente a Administração Pública acabaria se vitimando pela escolha inadequada de Centros de Custos e de critérios de rateio, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos.

A contabilidade de custos para as empresas tem duas funções relevantes, auxilia no controle e ajuda às tomadas de decisões. Nasceu no século XVIII para atender às novas demandas de informações exigidas pela Revolução Industrial.

Garner (1976, p. 385), em seu artigo sustenta que:

“(...) a origem da contabilidade de custos não nasceu durante o crescimento do sistema fabril da Revolução Industrial, e que algumas práticas e teorias são muito mais antigas do que a Revolução Industrial. Como resultado do crescimento do comércio italiano, inglês, flamengo e alemão, empresas industriais começaram a se estabelecer por vários indivíduos e sócios engajados na fabricação de tecidos de lã, livros, moedas e outras linhas. Onde quer que o capitalismo começasse a se mostrar, melhores práticas contábeis seguiam dentro de curto período de tempo. A Contabilidade de Custos, preocupada com os aspectos especializados da Contabilidade Geral, com os registros e análises dos gastos de fábrica, não era exceção para a tendência precedente. (...)”

De acordo com Crepaldi (2010, p.3), “A Contabilidade de Custos desenvolveu-se com a Revolução Industrial, e teve que se adaptar à nova realidade econômica, com o surgimento das máquinas e a conseqüente produção em grande escala”.

Sobre a definição de Custos, Lopes de Sá (1995) define custos como tudo o que se investe para conseguir um produto, um serviço ou uma utilidade. Para Leone (1997), custos referem-se ao valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos. Martins (1992) refere-se a custos como gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. (artigo utilização da gestão de custos

para tomada de decisão: um estudo em hotéis de porto de galinhas no município de IPOJUCA – PE)

Custo também pode ser considerado como gasto, só que é reconhecido como um custo, no momento da utilização de bens e serviços (consumo dos recursos), para fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Eliseu Martins define custo como sendo o gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Sendo assim custo é tudo que se gasta para produzir um determinado produto ou prestar um serviço.

3.1 Tipos de custeio

Conforme a doutrina majoritária os sistemas de custos podem ser segregados em tipos de técnicas, tais como:

a) Custeio por absorção:

O método de custeamento por absorção ou integral consiste na apropriação de todos os custos de produção de forma direta ou indireta aos produtos adquiridos e elaborados ou aos serviços prestados.

Por este método, a apropriação dos custos diretos é constituída de forma econômica e viável ao objeto de custeio. Geralmente, os custos diretos mais importantes são os materiais diretos e a mão de obra direta. A apropriação dos custos indiretos torna-se um pouco mais complicada, pois necessita de uma definição clara dos critérios de rateio. A problemática está relacionada com a forma do rateio dos custos comuns ou dos custos indiretos de fabricação (CIF), porque não podem ser alocados de forma direta ou objetiva a um seguimento, atividade operacional ou produtos. Quando atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, os CIF são alocados por meio de critérios de distribuição ou métodos subjetivos e muitas vezes arbitrários. O processo de alocação de gastos pelo método de custeio por absorção parte da separação entre custos e despesas até chegar à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), quando os produtos ou serviços são vendidos e quando os gastos incorridos são realizados no período financeiro.

Existe a possibilidade de o gestor alocar os custos indiretos de produção de forma arbitrária e às vezes enganosa, interferindo no valor final do bem. Os principais problemas relacionados com os critérios de rateio dos CIF estão na utilização de estimativas de dados, obtenção de resultados diversos, de acordo com o critério escolhido e da subjetividade e arbitrariedade. Para minimizar a influência da subjetividade e arbitrariedade, o gestor deverá mapear o processo de produção, a estrutura da empresa, bem como estudar as origens dos custos indiretos de fabricação. Em seguida, deverá criar critérios de rateio bem definidos para centro de custos ou departamento. Existe ainda a necessidade de manter consistência nos critérios de rateio, pois os dados servirão de base para a comparação dos custos de produtos diferentes e para a análise do comportamento dos custos e do desempenho econômico da empresa no tempo. Além disso, a empresa precisa obedecer ao princípio contábil da consistência ou uniformidade, que prevê a homogeneização de procedimentos adotados para apuração de dados.

b) Custeio RKW:

Existe um sistema de custeio muito parecido com o método de custeio por absorção chamado de “*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*” (RKW). O RKW é também conhecido

como método de custeio pleno ou custeio por absorção total, que consiste no rateio dos custos de produção e de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos ou serviços.

A sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos que existiu na Alemanha. Sua utilização aqui no Brasil se deve em parte à influência do Conselho Interministerial de Preços, que incentivou a divulgação de custos na década de 70. Infelizmente, seu impacto foi mínimo diante da realidade da inflação galopante da época, e o interesse por custos no campo da saúde foi abandonado rapidamente.

Embora contenha arbitrariedade na forma de alocação dos gastos, o RKW serve como instrumento de fixação de preços e informações gerenciais, pois há inclusão de todos os custos e despesas incorridos pela empresa.

Pelo método RKW, o valor do gasto unitário é influenciado por maior ou menor atividade como, por exemplo, despesas de distribuição, comercialização, financeiras e de administração geral. Assim, o preço dos produtos terá características de eventos não condizentes com sua realidade, decorrentes das subjetividades pessoais na escolha dos critérios de rateio.

c) Custeio variável:

O Custeio Variável é o método onde apenas os custos variáveis são aplicados aos produtos e os custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas. Esse sistema também é conhecido como método de custeio direto, por causa dos custos variáveis serem como regra, direta.

No método de custeamento variável, todos os custos variáveis são alocados aos bens ou serviços, sejam eles diretos ou indiretos. Aqui, apenas os custos variáveis são considerados no valor do bem sem a utilização de métodos de rateio, sendo mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos. Logo, há um custo unitário parcial, pois os custos fixos são considerados despesas do exercício. O método de custeio variável constitui um conceito de custeio de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos, possibilitando mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisão. Além disso, o lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários.

Sendo integrado com o custo padrão, esse método permite o correto controle de custos, porque, após definidos os custos fixos, os preços de venda e o custo variável, os dados para analisar a relação custo, volume e lucro são fáceis de encontrar.

A obtenção de indicadores de desempenho possibilita melhor entendimento dos gestores sobre os gastos da empresa. A principal vantagem desse método é possibilitar encontrar a margem de contribuição unitária de cada produto, servindo como instrumento de decisão de curto prazo.

d) Custeio padrão:

O método do custo padrão tem como função principal fornecer suporte para o controle de custos da empresa, proporcionando um padrão de comportamento para os custos.

O custo padrão pode ser do tipo ideal, estimado e corrente. O custo ideal é uma espécie de custo de laboratório, não levando em consideração as condições normais de operação da empresa.

O custo estimado ocorre por meio de estimativas com base em informações passadas da empresa ou mesmo em suposições decorrentes de dados do mercado.

O custo corrente é o valor que a empresa acha difícil de ser alcançado, mas não impossível, levando em consideração as condições normais de operação da entidade.

A partir da decisão de se conhecer o custo real da empresa ou o que realmente incorreu em determinado período, foi que surgiu a necessidade de criar uma forma de antecipar informações de custos, mediante parâmetros predefinidos, para que o controle se estabelecesse.

O custo padrão é um método que auxilia na formação do custeamento, tendo a finalidade de identificar responsabilidades, de avaliar o desempenho e eficácia operacional e determinar o custo real.

O custo real pode limitar-se ao atendimento das exigências legais e fiscais não fornecendo ajuda no trabalho de planejamento estratégico, uma vez que esse sistema representa e se respalda em fatos passados.

O custo real mostrará sua devida importância no momento da análise causal dos possíveis problemas identificados, quando da comparação com o custo padrão. O custo padrão e o custo real devem caminhar sempre em parceria para que se realizem as comparações com fins de controle e planejamento, sempre com ênfase nas correções dos erros para um resultado futuro ótimo. Para o sucesso da aplicação do custo padrão, é necessário que os procedimentos não sejam complicados, pois isso poderá surtir um efeito psicológico negativo ao seu andamento, ficando por destruir a sua finalidade de controle. As comparações entre o real e o padrão devem ser efetivadas sobre as quantidades físicas, as qualidades e os valores em moeda corrente de cada elemento formador do custo.

Materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos são os componentes essenciais do custo. A partir da observação dos valores de cada um desses componentes e de sua comparação através da confrontação do custo real com o custo padrão é que se detectarão possíveis variações ocorridas. Se o nível do custo real superar o do estabelecido pelo padrão, tem-se uma situação desfavorável; caso contrário, tem-se uma situação favorável.

As determinações sugeridas às variações mudam conforme o componente observado. No caso dos materiais diretos, existem as chamadas variações de quantidade, de preço e mista. Finalmente, no custo indireto, encontram-se as variações de volume, de eficiência e de custo. A variação mista é aquela variação cujo responsável não se consegue identificar por faltar especificidade ao seu desenvolvimento. Há variação tanto em nível de valor monetário quanto em nível de quantidade física. Logo:

-quando o custo real é maior que o custo padrão, gera uma situação DESFAVORÁVEL;

-quando o custo padrão é maior que o custo real, gera uma situação FAVORÁVEL.

e) Custeio ABC: - (Activity Based Costing ou Custeio Baseado em Atividades)

Em meados da década de 80, nasceu nos estados Unidos um método que revolucionou o gerenciamento empresarial: o custeio ABC (Activity-Based Costing) ou custo baseado em atividades. O ABC causou um frisson na população mundial pelo fato de ter quebrado o vínculo com as tradicionais formas de custeamento. Nascia então um método baseado não mais na apropriação dos custos às unidades produtivas, mas sim nas atividades realizadas em um estabelecimento.

O ABC é um sistema de custeio que se assemelha ao método de custeio por absorção, porém a forma de alocação dos gastos por meio da identificação das atividades significantes relacionadas ao objeto de custeio. O ABC leva em consideração no cálculo do gasto unitário dos produtos tanto os gastos diretos quanto os gastos indiretos, podendo ser por meio de centro de custos ou não.

O objetivo do ABC é reduzir o custo por meio da eliminação dos desperdícios, através do corte nos geradores de custos que não agreguem valor ou naqueles fatores causadores do consumo de atividades evitáveis ou desnecessárias. Essa é uma forma eficaz de compreensão dos custos, diferindo da maneira tradicional de cortes aleatórios dos recursos. Dessa maneira, o gerenciamento consegue uma otimização nos retornos financeiros aliados a uma otimização do valor dos produtos para quem os demandar.

Segundo Martins (2000, p.112): “O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

3.2 Critérios de custos

a) Classificação dos custos diretos e indiretos

Custos que podem ser diretamente apropriados ao produto, bastando haver uma medida de consumo, são chamados de Custos Diretos com relação aos produtos. Já aqueles que não oferecem condição de uma medida objetiva e para os quais qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária são chamados de Custos Indiretos com relação aos produtos.

Alguns Custos Diretos, no entanto, são tratados como Custos Indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Com relação à Mão-de-Obra, ela é Direta quando diz respeito ao gasto com o pessoal que atua diretamente sobre o produto que está sendo elaborado e, Indireta quando diz respeito ao pessoal que não atua diretamente sobre o produto.

b) Classificação dos Custos: Fixos e Variáveis

Os custos que variam de acordo com a produção são chamados de Custos Variáveis. Já aqueles cujos valores independem da produção são chamados de Custos Fixos. Alguns tipos de custos têm componentes das duas naturezas. Custos dessa natureza são chamados, às vezes, semivariáveis ou semifixos.

De acordo com Crepaldi (2006, p.25) as empresas precisam de Sistemas de Custeio para realizar três funções principais: “avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para geração de relatórios financeiros; estimar despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerente e operadores.”

3.3 Métodos de custeio no setor público

a) Custeio Direto:

- Permite acompanhar o desempenho dos gestores e das políticas públicas sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.
- Relação custo benefício da informação.
- Está entranhado no sistema de planejamento/ orçamento/contabilização do setor público

Há questionamentos sobre esse método:

- Custos apurados podem conter distorções (falta de rigor na vinculação da despesa de pessoal às atividades e aos projetos)
- Os projetos e atividades do setor público são excessivamente genéricos.
- Esse método não incorpora os avanços da gestão estratégica de custo.

b) Custeio por atividades no setor público

Nada impede que órgãos específicos, a partir das informações extraídas do sistema de informação contábil gerencial, construam modelos específicos de análise e gerenciamento de seus custos, seguindo o modelo ABC.

O sistema de custos facilita a aplicação da gestão por resultados no setor público. Basta calcular a receita econômica por órgão, programa ou atividade e confrontá-la com os custos diretos.

5.4 Desafios na Implantação de um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública

A implantação de um sistema de custos para a Administração Pública passa pela necessidade de ajustes para a adequação dos aspectos conceituais relacionados ao orçamento público e à contabilidade aplicada ao setor público.

A sistemática de mensuração dos custos dos programas e unidades governamentais deve enfrentar principalmente os seguintes desafios: o sistema orçamentário, o regime contábil público e a alocação de custos.

5.5 O Sistema Orçamentário

A escrituração da execução orçamentária no âmbito do Governo Federal, aparentemente, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas e unidades com a utilização da classificação institucional e programática baseada em programa, ação e unidade administrativa. Contudo os gestores têm dificuldade na mensuração dos gastos necessários a execução de diversos programas, o que leva ao surgimento de ações genéricas como as que dão suporte aos gastos de apoio administrativo e

de pessoal. Muitos gastos não são planejados em sua alocação para atenderem diretamente a um programa finalístico, o que leva a um nível elevado de custos indiretos.

Os programas de apoio administrativo colaboram para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos, mas seus gastos não são associados a esses programas, não sendo possível, a priori, o conhecimento da totalidade de recursos consumidos para o alcance dos resultados.

O fato de as despesas com apoio administrativo, como as de pessoal, não estarem alocados aos programas finalísticos dificulta a avaliação dos programas governamentais. Um sistema de informação de custos permitirá a mensuração dos custos reais dos programas e um planejamento mais preciso das ações governamentais.

A adoção do orçamento-programa carece do apoio sistêmico da contabilidade de custos para seu melhor desempenho. Giacomoni (2000; p.172) assim se posiciona:

“A adoção da sistemática de custos no Orçamento-programa deve ser entendida no contexto maior da mensuração. Sendo um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, o orçamento busca conciliar a necessidade de realizações com os escassos recursos existentes. Assim, o sistema de mensuração completa-se ao associar mensuração física (realizações) e mensuração financeira (custo dos recursos)”

5.6 O Regime Contábil Público

O regime contábil público é a causa de uma das dificuldades da mensuração de custos. O regime definido no artigo 35 da Lei 4.320/1964 determina o reconhecimento das despesas no momento do empenho, sendo considerado por Machado (2005, p. 103) como regime de competência modificada, pois não trata fenômenos eminentemente econômicos como a depreciação e reconhece despesas empenhadas, mas não liquidadas. A despesa orçamentária apresenta três estágios de execução: empenho, liquidação e pagamento. O estágio da liquidação, segundo o artigo 63 da Lei 4.320/1964 é o momento em que ocorre a “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964), ou seja, é a etapa que mais se aproxima do fato gerador da despesa sob a ótica da Ciência Contábil.

Segundo a Estrutura Conceitual do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

“Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade”. (CPC, 2008, p. 21)

Os custos na Administração Pública são representados tanto por fatos resultantes como independentes da execução orçamentária, sendo que, diversos fatos não orçamentários deixam de ser registrados. Assim, o sistema contábil público precisa aprimorar-se quanto ao reconhecimento e mensuração de fenômenos não integrantes do orçamento público, mas que afetam o patrimônio público e devem ser evidenciados no sistema patrimonial.

6. Análise dos dados

O estabelecimento de metas institucionais para os Órgãos do Poder Judiciário iniciou-se em 2009, quando foram instituídas as chamadas Metas de Nivelamento. A utilização ferramenta de gestão se consolidou nos anos seguintes com a criação das Metas Prioritárias de 2010 e com as posteriores Metas Nacionais do Poder Judiciário de 2011, 2012 e 2013.

Entre outros objetivos, este relatório visa: 1) avaliar o panorama corrente a fim de ilustrar as perspectivas quanto ao cumprimento, ou não, das metas; 2) discriminar os dados de modo a permitir comparações de desempenho das unidades judiciárias, considerando-se o segmento ao qual pertencem, sua circunscrição e sua competência; 3) identificar áreas com maior potencial de contribuição para o cumprimento da meta, auxiliando, portanto, o processo decisório; 4) evidenciar possíveis inconsistências das informações.

Analisando os documentos dos anos de 2012 e 2013, objetos de estudo do presente artigo, podemos perceber que o foco é voltado para “O aumento de produtividade, e a consequente redução da suposta morosidade do Judiciário”, resultando no seguinte quadro:

PROCESSOS JULGADOS X CUSTO UNITÁRIO			
Ano Calendário	Processos distribuídos	Processos julgados	Grau de cumprimento
2012	332.805	307.460	92%
2013	299.049	289.421	97%

Ressalta-se que o relatório de metas não faz menção de objetivos financeiros e orçamentários, o que impede que seja verificado se o orçamento disponível para o Tribunal foi utilizado de forma adequada e eficiente.

Conhecendo a quantidade de processos julgados em cada ano, temos a possibilidade de verificar o custo médio de cada processo. Para tal, se faz necessário obter o valor das despesas, o que se encontra disponível no link “transparência” na página de internet do TJDFT.

As despesas são divididas em dois grupos principais: Pessoal e Encargos, e Outras Despesas de Custeio. Podemos observar que o total no ano de 2013 supera o valor de 2012.

DESPESAS ANUAIS		
Ano Calendário	2012	2013
Pessoal e Encargos	R\$ 1.425.680.073,77	R\$ 1.518.744.222,00
Outras Despesas de Custeio	R\$ 269.722.700,07	R\$ 279.996.785,44
TOTAL DE DESPESAS	R\$ 1.695.402.773,84	R\$ 1.798.741.007,44

Em posse dos valores, podemos verificar o custo médio de um processo julgado:

PROCESSOS JULGADOS X CUSTO UNITÁRIO			
Ano Calendário	NÚMERO DE JULGADOS	TOTAL DE DESPESAS	CUSTO MÉDIO POR PROCESSO
2012	307.460	R\$ 1.695.402.773,84	R\$ 5.514,22
2013	289.421	R\$ 1.798.741.007,44	R\$ 6.214,96

Para uma análise detalhada de custeio, se faz necessário avaliar várias outras informações, que tornariam possível o rateio de despesas, como por exemplo:

- Tempo que o processo permaneceu em andamento no TJDF.
- Quantidade de processos em andamento.
- Valor específico para pagamento de perícia, para verificação de custo variável.

Sem dados mais detalhados a análise de custeio é realizada através da média de custos gerais dividida pela quantidade de processos julgados.

8. Conclusão

O TJDF não tem informações suficientes para ser realizado um controle de custos com vistas à eficiência na Administração Pública, o que deve ser característica da maioria dos órgãos públicos no Brasil. Essa falta de informação impossibilitou maiores análises, porém em uma análise básica de construção de indicadores de custos, percebe-se que o custo de cada processo julgado no TJDF é alto e que a variação percebida entre os exercícios de 2012 e 2013 foi de 14%, ou seja, mais alta que a inflação do período que registrou índice de 6%. A falta de informação não nos permite avaliar se o judiciário no DF é eficiente ou não. O Judiciário brasileiro recebe muitas críticas pela ineficiência e falta de celeridade, porém, na realidade, não temos dados suficientes para afirmar tal conduta.

Esse estudo se mostra incipiente e serve de base tanto para maiores comparações entre os próximos exercícios quanto para os estados e entre países. Além disso, este estudo serve de incentivo para que a Administração Pública estabeleça um sistema de custos eficiente em suas Demonstrações Financeira.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos, Custo no Serviço Público. Texto para discussão – ENAP. Brasília-DF: n 31. Out 1998.

SCHWENGBER, Silvane Battaglin. Mensurando a eficiência no sistema judiciário: métodos paramétricos e não-paramétricos. 2006. 165 f. Tese (Doutorado em Economia)-Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

CONGRESSOCFC.ORG. BR - artigo utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de porto de galinhas no município de IPOJUCA – PE

CIARLINI, Alvaro. A duração do processo e o custo dos direitos. *Jornal do Brasil do dia* 20/02/09.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. O bom funcionamento do Judiciário como condição para o desenvolvimento econômico. IBRAJUS. Revista On Line. 04/10/2014.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

<http://www.tjdft.jus.br/institucional/metas-do-judiciario/arquivos>

<http://www.tjdft.jus.br/transparencia>