



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALLISSON DE JESUS SANTANA

**O SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: uma importante ferramenta de apoio à tomada de
decisões.**

**Aracaju – SE
2014**

ALLISSON DE JESUS SANTANA

**O SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: uma importante ferramenta de apoio à tomada de
decisões.**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe –
FANESE, como requisito para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

**Professor Orientador: Prof. Espec.
Alex Santos Almeida**

**Coordenadora do curso: Prof. Espec.
Luciana Matos dos Santos F. Barreto**

**Aracaju - SE
2014**

ALLISSON DE JESUS SANTANA

**O SISTEMA DE CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA: uma importante ferramenta de apoio à tomada de
decisões.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do curso
de Ciências Contábeis da FANESE, como requisito para a obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis, no período de 2014.2.

Prof. Alex Santos Almeida

Avaliador

Avaliador

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2014

RESUMO

A contabilidade pública nos últimos anos está passando por constantes mudanças, esse artigo cujo tema é o sistema de custo na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões tem o intuito de abordar um assunto muito comentado nos últimos anos, a implantação desse mais novo sistema na esfera pública, no qual a iniciativa privada já utiliza como ferramenta de controle há muito tempo, é de extrema importância, pois tornará a contabilidade pública muito mais gerencial, o que possibilitará aos gestores uma melhor avaliação dos gastos públicos. Para que se entenda melhor como está sendo feita essa implantação é preciso conhecer um pouco da contabilidade pública e contabilidade de custos, os sistemas que a administração pública utiliza e bem como esse mais novo sistema, o de custos. Este estudo por sua vez será mostrado, através da pesquisa bibliográfica e documental, a funcionalidade desse sistema como uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisão, demonstrando através de seus relatórios os custos de cada produto e/ou serviços ofertados à sociedade, podendo ser avaliado pelo gestor público qual a melhor forma de utilização dos recursos arrecadados da sociedade em forma de tributos, se é mais vantajoso o ente público oferta-lo ou terceirizá-lo.

Palavras-chaves: Contabilidade pública. Sistema de custos. Administração pública. Tomada de decisão.

LISTA DE TABELA

Tabela 1: Resultado nos métodos de custeio.....	19
Tabela 2: Totais de gastos e classificação dos custos.....	20
Tabela 3: Totais dos custos diretos e indiretos	21
Tabela 4: Apropriação dos custos indiretos	21
Tabela 5: Apuração do custo total unitário de cada serviço.....	21
Tabela 6: Hipóteses de serviços realizados	22

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE TABELA

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Problemática da Pesquisa.....	8
1.2 Objetivos	9
1.2.1 Objetivo geral	9
1.2.2 Objetivos específicos	9
1.3 Justificativa	9
1.4 Metodologia	10
1.4.1 Classificação da pesquisa.....	10
1.4.1.1 Do ponto de vista dos objetivos da pesquisa	10
1.4.1.2 Do ponto dos procedimentos técnicos	10
1.4.1.3 Do ponto de vista da abordagem do problema	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	11
2.1 Contabilidade Pública e Contabilidade de Custos	11
2.2 Sistemas da Contabilidade Pública	12
2.3 Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública.....	14
2.4 Custos como Ferramenta para Avaliar a Eficiência dos Gastos Públicos.....	16
2.4.1 Custeio direto ou variável.....	18
2.4.2 Custeio baseado em atividades (ABC)	18
2.4.3 Custeio por absorção	18
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	23
5 REFERÊNCIAS	24
ABSTRACT	

1 INTRODUÇÃO

O patrimônio de uma organização é o objeto de estudo da contabilidade. Ela estuda, analisa e registra os fatos contábeis que modificam esse patrimônio. As informações geradas através desses lançamentos atenderão a uma legislação específica e também será tomada como base para que a administração possa emitir suas decisões de maneira eficiente e segura.

Na administração pública isso não é diferente, a contabilidade pública é um ramo da ciência contábil que tem o patrimônio público como principal objeto de estudo, registrando os fatos e atos relevantes para a contabilidade pública de qualquer esfera, seja Municipal, Estadual, Distrital ou Federal.

No Brasil existem leis que são tidas como pilares para a contabilidade privada, a principal delas é a 6.404/76, conhecida comumente com lei das S/A, e mais tarde duas outras importantes leis que vem complementar a Lei das S/A, convergindo à contabilidade para um padrão internacional, são elas: Lei 11.638/07 e 11.941/09.

Na contabilidade pública a principal referência legislatória é a Lei 4.320 de 17 de março de 1964 adotada por todos os órgãos públicos. Desde então, com advento da referida lei prevê que toda entidade pública implantasse uma forma de se apurar seus custos, no entanto essa determinação não vinha sendo atendida.

No ano 2000, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101 de 20 de maio de 2000), a obrigatoriedade da inclusão desse subsistema na administração pública brasileira é muito clara, passando então estas entidades terem além dos sistemas orçamentário, patrimonial e compensação, o tão cogitado sistema de custos, aonde possibilitará a mensuração dos custos dos serviços e programas que os órgãos públicos ofertarem a sociedade, podendo assim o gestor público avaliar qual a melhor e mais viável opção. Ofertar os serviços e/ou programas, ou terceirizá-los.

Com todas as imposições feitas por essas leis que tratam do sistema de custo no setor público, o tema não vinha sendo tratado com a importância que mereceria pelos órgãos e também por profissionais da área pública.

É baseado neste tema que este artigo tratará do custo como ferramenta de gestão na administração pública, trazendo diferentes conceitos sobre o custo na iniciativa privada e fazendo uma correlação com a área pública.

No momento atual a decisão parte da Secretaria do Tesouro Nacional, segundo a portaria 437/2012 em seu Art. 6º, inciso VI, determina a implantação do subsistema de custos seja gradativa para todos os entes da federação até o final de 2014. Nos órgãos Federais esse sistema já está em funcionamento desde 2011 com a implantação do SIC (Sistema de Informação de Custo do Governo Federal).

1.1 Problemática da Pesquisa

A implantação do subsistema de custos na administração pública já tem se tornado um anseio da sociedade como um todo ao longo de muito tempo, com isso as aplicações dos recursos públicos serão analisadas de forma mais clara, obrigando-se assim os gestores públicos usarem estes recursos, provenientes da arrecadação de tributos de cada cidadão, de uma maneira cada vez mais eficiente.

Com essa nova exigência na contabilidade pública, para implantar subsistema de custos não será tão simples, ele poderá sofrer constantes modificações para atender cada seguimento, este estudo tem o intuito como o sistema de custos se tornará uma importante ferramenta de gestão, dando assim um embasamento à decisão dos gestores públicos.

Lima e Castro (2009, p. 209), já diziam que a administração pública não se encontrava preocupada com essa apuração “[...] atualmente, o foco é a disciplina fiscal, esquecidas questões como, custos, eficiência geral, mensuração de resultados, associação de resultados a custo, melhor controle patrimonial, entre tantos outros temas de grande importância”.

E hoje, para que esse projeto de implantação do sistema de custos atenda as necessidades atuais, é necessário que os sistemas existentes na administração pública, o orçamentário, o patrimonial e o de compensação se comuniquem harmonicamente, pois sabe-se que, como na iniciativa privada, quando registrado um fato contábil este repercute em diversos setores, com a área pública isso não será diferente.

Os sistemas existentes serão alimentadores do sistema de custo, fornecendo dados e informações para subsidiar a precificação de cada programa e serviço. Não podendo descartar que o inverso também é verdadeiro, se colocado subsistema de custo em evidência.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Impulsionada pelo avanço da tecnologia da informação e na constante busca de se equiparar a países desenvolvidos, o Brasil, adota hoje um sistema que possa nortear seus gestores públicos, possibilitando além do aproveitamento da melhor forma possível dos recursos, uma melhor aceitação de outros países.

Dessa forma o objetivo geral desse trabalho é mostrar que o sistema de custos é uma importante ferramenta de gestão, possibilitando avaliar os custos de serviços e programas na administração pública para melhor utilização dos recursos arrecadados.

1.2.2 Objetivos específicos

Entender a contabilidade pública e a contabilidade de custos, dois importantes ramos da ciência contábil.

Identificar a previsão legal do sistema de custo na administração pública através das publicações existentes sobre o tema.

Analisar os sistemas existentes da área pública e apontar as funções deles.

Demonstrar, utilizando um dos métodos de custeio, como o custo de determinados serviços públicos podem ser apurados para que com base nesses os gestores públicos possam tomar as decisões mais sabiamente.

1.3 Justificativa

Na atual conjuntura contábil brasileira se faz necessário que a administração pública aplique com maior eficiência os recursos provenientes da sociedade arrecadados através dos tributos. Portanto, eles precisam estar cada vez mais atualizados para se utilizarem o que há de mais moderno na área da tecnologia da informação, visto que, o país busca um padrão de contabilidade internacional.

Além de eficientes, essas ferramentas tecnológicas trarão maior confiabilidade para a sociedade por possibilitar uma forma mais precisa de utilização dos recursos público. Com a publicação da lei 12.527/2011 que obriga a administração pública a divulgar de forma clara e simplificada seus resultados, a inclusão desse

sistema só vem contribuir, facilitando cada vez mais as apurações que se tornam obrigatórias.

1.4 Metodologia

1.4.1 Classificação da pesquisa

Neste tópico será apresentada a metodologia da pesquisa. É de suma importância o uso da metodologia científica que nada mais é que o conjunto de regras que auxiliam para o alcance dos objetivos.

1.4.1.1 Do ponto de vista dos objetivos da pesquisa

No que se refere aos objetivos, a pesquisa se classifica como descritiva, já que esse tipo de pesquisa tem a finalidade de “identificar, relatar, comparar” fatos. (BEUREN, 2003, p. 81)

1.4.1.2 Do ponto dos procedimentos técnicos

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados. (BEUREN, 2003, p. 83). Desse modo classificou-se a pesquisa como bibliográfica.

1.4.1.3 Do ponto de vista da abordagem do problema

Classificou-se como qualitativa, que tem como característica o aprofundamento da compreensão de um determinado tema. BEUREN (2003, p. 91) assegura que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema”.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade como uma ciência que estuda e cuida do patrimônio de uma entidade está alicerçada por leis publicadas por órgãos regulamentadores. É com base nessas legislações, que muitos pesquisadores publicam seus estudos que ajudam a compreender melhor as linguagens mais técnicas que os legisladores utilizam.

No intuito de promover uma melhor compreensão a respeito do tema neste artigo e propiciar um melhor aproveitamento do estudo em questão, serão apresentados a seguir conceitos básicos como: o que é contabilidade pública e contabilidade de custos, quais são os subsistemas da contabilidade pública, qual o objetivo de implantação de mais um subsistema como o de custo na administração pública e de que forma estes sistemas se integrarão além de como este novo subsistema torna-se ferramenta de gestão na administração pública.

2.1 Contabilidade Pública e Contabilidade de Custos

Embora a contabilidade de custos seja um ramo da ciência contábil, muitos pesquisadores se posicionam a respeito do tema e reconhece o avanço que ele tem alcançado nos últimos tempos, para Crepaldi (2010, p. 2) “nas últimas décadas, a Contabilidade de Custos vem evoluindo e modernizando-se, deixando de ser mera auxiliar na avaliação de estoque e de lucros globais, para tornar-se um importante instrumento de controle e de suporte às tomadas de decisões”.

Diante do exposto, é notório no cenário atual, que a contabilidade de custos passa a se tornar não só um complemento da contabilidade e sim uma importante ferramenta da gestão administrativa para que possa embasar as tomadas de decisões. Ainda com base nos estudos do mesmo autor, o conceito para a contabilidade de custos seria:

Uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. (CREPALDI, 2010, p. 2)

Já na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, importante ramificação da ciência contábil, lida com os lançamentos de fatos e atos relevantes à administração

pública, sejam esses lançamentos pertencentes a quaisquer esferas, Federal, Estadual Distrital ou Municipal.

Rosa (2011, p. 6) conceitua-a como o “[...] ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Para geração dessas informações os entes públicos utilizam sistemas integrados aonde será identificado posteriormente o conceito e aplicação de cada um deles.

Além da criação dos sistemas de informações, que foram aprimorados com a evolução da tecnologia da informação (TI), Em 2008 foi publicada as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP 16), oferecendo um novo arcabouço de informações para a contabilidade pública.

As publicações da Secretária do Tesouro Nacional só vêm reforçar a previsão já existente na lei 4320/64, Art. 85, que fala exclusivamente desde aquela época da necessidade da implantação do sistema para apuração dos custos na administração pública.

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, **a determinação dos custos dos serviços industriais**, o levantamento dos balanços gerais, **a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Grifo nosso.** (BRASIL, LEI 4.320/64)

Para administração pública brasileira, assim como em vários outros países já existem esse sistema e serve de exemplos que é um excelente norteador de como gastar os recursos públicos.

A importância desses dois ramos da contabilidade é notória, tanto na contabilidade de custos como na contabilidade pública, quando bem aplicada é possível maximizar os resultados, fazendo com que tanto o Ente público como a entidade privada sejam beneficiados. O tópico a seguir trará os sistemas existentes da administração pública e qual a finalidade destes sistemas para a contabilidade pública.

2.2 Sistemas da Contabilidade Pública

A administração pública é um dos ramos mais complexos da contabilidade, dispõe de quatro sistemas, em que, são captados, registrados, acumulados, resumidos e

interpretados os fenômenos que afetam as situações financeira, orçamentária, patrimonial e econômico dos entes públicos. Na citação a seguir, Lima e Castro, mostram como se origina as informações contábeis existentes na área pública.

Para que os lançamentos efetuados no âmbito da Administração Pública pudessem permitir, entre outros, o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros, foi concebida uma lógica contábil por meio de sistemas de contas. [...] em que o próprio plano de contas indica para cada conta contábil em nível de escrituração o sistema contábil a que a mesma pertence, de forma a oferecer maior segurança no momento dos registros contábeis, facilitando a análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis. (LIMA e CASTRO, 2009, p. 130)

Atualmente são quatro os sistemas em que as contas podem ser classificadas: Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação, abaixo será apresentado os conceitos e a utilidade de cada um deles.

Sistema Orçamentário – É o sistema que registra as despesas, demonstrando-a quais são as fixadas e as realizadas no exercício, comparando ainda, as receitas previstas e as arrecadadas.

Para Slomski (2009, p. 36), “o registro contábil da receita e da despesa é feito de acordo com as especificações constantes da Lei do Orçamento e dos créditos adicionais”.

Sistema Patrimonial – Sistema responsável pelo registro de bens de caráter permanentes das contas de ativo e passivo, no qual mostram em seus saldos de passivo os investimentos feitos que constem no ativo, apresentando no final do exercício o resultado econômico. A citação a seguir descreve melhor a funcionalidade do sistema patrimonial na contabilidade pública:

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantem registros sintéticos dos bens moveis e imóveis”. (LEI FEDERAL 4.320/64)

Sistema de Custos – É o mais recente subsistema implantado na administração pública. O sistema de custos é responsável pelo registro, processamento e evidenciação dos custos dos serviços e produtos ofertados a sociedade pelas entidades públicas.

Sistema de Compensação - É o sistema que acompanha efetivamente o que foi programado para ser executado, se as despesas e receitas aconteceram conforme programadas. É representado pelos atos praticados pelo administrador, que não afetam o

patrimônio de imediato, mas que poderão vir a afetá-lo e, também, pelas contas de controle que proporcionam à administração um acompanhamento mais eficaz.

Registra e movimentam as contas representativas de direito e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Muito embora seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei Federal nº 4.320/64 o considerou, simplesmente, como contas de compensação e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial. (KOHAMA, 2003, p. 49)

No tópico a seguir será tratado da base legal que subsidia esta implantação.

2.3 Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública

Além dos sistemas apresentados anteriormente, mais um sistema já deveria estar em funcionamento na contabilidade pública há muito tempo, pois a implantação do sistema de custo tem previsão legal à quase cinquenta anos.

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, LEI 4320/64).

Essa implantação vem sendo reforçada com sucessivas publicações legislativa, dentre elas encontra-se previsto na lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em que dispõe no seu Art. 50, § 3º que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

O subsistema de custo “objetiva registrar, processar e evidenciar os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público, subsidiando a administração com informações”, tais como custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas, bom uso dos recursos públicos e os custos das unidades contábeis. (ROSA, 2011, p. 392)

Com essa implantação a administração pública permitirá exercer o controle da ação governamental, cujo resultado será obtido pela análise da eficiência da utilização dos recursos disponibilizados aos órgãos para a execução dos programas de governo.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, tem o intuito de orientar os

responsáveis pela implantação deste novo sistema, trás todo um arcabouço que servirá de orientação. A NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, descreve a finalidade do sistema para a administração pública.

[...] oferecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas. (NBC T SP 16.1)

Ainda com base nas publicações do CFC, o subsistema de informações de custos do setor público diz que o objeto de custo é uma unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos, é o que ocorrera com cada serviço e produto ofertado hoje pela administração pública, aonde não se conhecia por falta de uma ferramenta como esta.

Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial e a NBC T SP 11 trás os componentes que servirá de base para o sistema de custos.

Subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.

Subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade. (BRASIL. CFC. RESOLUÇÃO 1.366 DE 2011. NBC T SP 16.11)

Com a previsão legal desde a década de 60, só agora este sistema está sendo implantado na área pública e gradativamente essa ferramenta subsidiará as tomadas de decisões dos gestores públicos.

O sistema de custo implantado na administração pública capturará informações dos demais sistemas de informações das entidades desse setor. Para que isso ocorra o plano de contas do Ente a ser implantado este subsistema deverá estar organizado de forma que os lançamentos nas contas contábeis possam alimentar esse com as informações necessárias para que os rateios sejam corretamente realizados e consequentemente formar os relatórios para embasamento dos custos dos produtos e/ou serviços prestados pela administração pública.

Rosa (2011) apresenta que “no plano de contas aplicado ao setor público, o controle e acompanhamento do custo das ações são registradas em contas de controle do subsistema de compensação, [...] assim a apuração do custo de cada ação poderá ser

obtida pelas informações extraídas dos sistemas existentes no setor público”, integrando assim o subsistema de custo. (ROSA, 2011, p. 392)

O processo de mensurar e evidenciar custos devem ser realizados sistematicamente, fazendo da informação de custos um direcionador, aperfeiçoando os planejamentos e orçamentos futuros.

O ministério da fazenda, por meio do Serviço Federal de Processamentos de Dados (SERPRO), conclui, em julho de 2010, o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

O sistema objetiva, por meio de seu banco de informações, subsidiar as decisões governamentais para uma alocação mais eficiente, bem como gerar as condições para o aprimoramento da qualidade do gasto público. Será utilizado pelos órgãos e entidades públicas e pelos órgãos centrais de planejamento e controle dos poderes Executivos, Legislativo e Judiciário. (ROSA 2011, p. 392)

O processo de implantação do SIC tem sido sistemático e gradual, levando em consideração os objetivos organizacionais pretendidos de cada setor e os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários.

A análise, a avaliação e a verificação da consistência das informações de custos são de responsabilidade da entidade do setor público, em qualquer nível da sua estrutura organizacional, a qual se refere as informações, abrangendo todas as instâncias e níveis de responsabilidade.

A responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é do gestor da entidade onde a informação é gerada, assim como a responsabilidade pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do subsistema de custos é do profissional contábil.

2.4 Custos como Ferramenta para Avaliar a Eficiência dos Gastos Públicos

Com o sistema de custos na administração pública os gestores públicos passarão a ter uma importante ferramenta em suas mãos, no qual lhes possibilitarão melhor avaliação dos gastos, embasando assim suas decisões tomadas. Com a apuração desses custos, será possível reavaliar gastos e investimentos feitos demasiadamente, possibilitando sempre que necessário, ajusta-los para que os recursos públicos não sejam desperdiçados.

Para que a administração pública aplique esse sistema como importante ferramenta de gestão é preciso saber quais as etapas a serem seguidas e destacando os pontos mais importantes da contabilidade de custos na área pública.

A seguir serão demonstrados os principais passos que a administração pública precisa seguir para ver o sistema de custo gerar informações a respeito dos custos de produtos e serviços ofertados pela administração pública.

São conceitos práticos existentes na contabilidade privada e que a contabilidade pública passará a usar em seus seguimentos diversos.

A resolução 1.366 do CFC - NBC T 16.11 – Sistema de informações de custo do setor público, explica que este sistema será apoiado por três elementos principais: o sistema de acumulação, sistema de custeio e método de custeio.

O sistema de acumulação segundo Padoveze (2013, p. 72) “é o fundamento contábil de custos, indicando os instrumentos e o caminho de como os dados e as informações obtidas pela forma de custeio, que obedecem a um método de custeamento, devem se registrados, guardados e acumulados”.

Eles podem ser de dois tipos básicos: produção por ordem ou encomenda – fabricação de produtos diferenciados, equipamentos, indústria de aviação ou naval, e produção continua ou em série – como o próprio nome já diz, são produções em larga escala.

Com base na NBC T 16.11, os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

O sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Além do sistema de acumulação e sistema de custeio a contabilidade de custo conta ainda com o método de custeio, ele se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto ou serviço que está sendo custeado, ou seja, com qual critério será incorporado os custos e despesas fixas ou variáveis bem como os custos diretos e indiretos em todos os produtos e/ou serviço produzidos. Os principais métodos de custeio são: direto ou variável; por absorção; por atividade.

2.4.1 Custeio direto ou variável

É o custeio que junta todos os custos, fixos e variáveis, agregando aos objetos de custos sem critério de rateio.

Este método apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e consideram os custos fixos como despesas do período.

Para Crepaldi (2010, p. 232) custeio variável ou direto é método de custeio que consiste “separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/vendas oscilantes dentro de certos limites”.

No tópico seguinte será apresentado o custeio ABC, um método muito usado nas empresas para uma contabilidade extra fiscal - gerencial, visto que, o rateio dos custos indiretos é feito baseados nas atividades desenvolvidas da entidade mostrando assim uma melhor distribuição dos custos de acordo com cada departamento.

2.4.2 Custeio baseado em atividades (ABC)

O conceito que a NBC T 16.11 traz que o custeio por atividade considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Para Martins (2010, p. 87), o método ABC é “um método que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” ele torna-se uma importante ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias cortavam desperdícios, melhoravam os serviços, avaliavam iniciativas de qualidade e impulsionam para o melhoramento contínuo.

A seguir serão apresentados conceitos e definições do custeio por absorção, um importante método de custeio para as empresas privadas.

2.4.3 Custeio por absorção

Custeio por absorção é o que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

O principal método de custeio por absorção é o que recebe este mesmo nome, já que é matriz de outros conceitos de absorção e é o método que é aderente aos princípios fundamentais de contabilidade utilizado praticamente em todo o mundo, tanto pela legislação comercial quanto pela fiscal. (PADOVEZE, 2013, p. 74)

Em termos gerais, os custos, sejam eles fixos ou variáveis são absorvidos pelos produtos ou serviços e as despesas entram como integrante da parte operacional do resultado de uma determinada entidade.

Neves e Viceconti (2010, p. 27) trás o conceito de custeio por absorção ou custeio pleno como sendo a forma de apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos, a distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas.

Na sequencia segue organograma comparando como são tratados os custos e as despesas dentro desses dois métodos (variável ou direto e absorção), a figura foi extraída da obra de CrepalDI com adaptações no layout.

Tabela 1: Resultado nos métodos de custeio

Por Absorção		Variável ou Direto	
Receita Vendas		Receita Vendas	
(-) CPV	(-)	(-) CPV (-) DV	
Lucro Bruto		Margem de Contribuição	
(-) Despesas Operacionais	(-)	(-) Despesas Operacionais (-) Custo Fixo	
Lucro Líquido		Lucro Líquido	

Fonte: CREPALDI (2010, p.230)

A escolha do método de custeio para a um determinado ente público deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

E para demonstrar como funcionará na prática, esse artigo trará a seguir as apurações de custos baseando-se em quatro procedimentos realizados num hospital público. Será tomada como base informações extraídas de um artigo acadêmico já

publicado dos autores Zanchet; Belini; Kinzler, 2007, realizado em um hospital público do Paraná em 2004.

Os valores atribuídos às quantidades de serviços realizados, preços de cada um desses serviços e totais de gastos com materiais, mão-de-obra e equipamentos em geral para o funcionamento do hospital em um determinado período, são fictícios, o que está sendo levado em consideração são os centros de custos que existem no trabalho publicado. O intuito maior é demonstrar uma das maneiras que a administração pública, utilizando um determinado método de custeio, apurará os custos de determinados serviços.

Os cálculos a seguir demonstram a apuração dos custos totais unitários de cada serviço tendo como base o Método de Custeio por Absorção.

Tabela 2: Totais de gastos e classificação dos custos

Custos Totais em R\$	Centros de Custos	Classificação dos Custos
125.000,00	Uso direto com os pacientes (medicamentos, seringas, etc.)	Direto / Variável
325.000,00	Pessoal e encargos sociais	Direto / Fixo
25.500,00	Depreciação equipamentos	Indireto / Fixo
15.680,00	Materiais de uso hospitalar indireto	Indireto / Variável
1.470,00	Gastos com máquinas e equipamentos (área médica)	Indireto / Variável
85.900,00	Serviços de profissionais terceiros (área médica)	Indireto / Variável
19.900,00	Serviços de profissionais terceiros (área manutenção)	Despesa
75.800,00	Gastos com veículos e bens moveis	Despesa
42.500,00	Gastos administrativos	Despesa

Fonte: Autor da pesquisa

Num exemplo prático, usando o método de custeio por absorção, os custos de matéria prima e mão de obra direta devem estar separados conforme a distribuição de procedimentos/serviço.

Os valores abaixo são fictícios, mas colocados de forma como deve ser coletadas nos setores responsáveis para que se possam apurar os custos dos serviços prestados.

a) Uso direto com pacientes baixado direto do almoxarifado de acordo com as baixas das requisições.

• Internamento Cirúrgico	15%	R\$ 18.750,00
• Internamento Obstétrico	10%	R\$ 12.500,00
• Internamento Clínico	65%	R\$ 81.250,00
• Internamento Pediátrico	10%	R\$ 12.500,00

b) Pessoal e encargos sociais (apontamento através da folha de pagamento)

- Indireta R\$ 74.750,00
- Direta
- Internamento Cirúrgico 18% R\$ 58.500,00
- Internamento Obstétrico 16% R\$ 52.000,00
- Internamento Clínico 30% R\$ 97.500,00
- Internamento Pediátrico 13% R\$ 42.250,00

Tabela 3: Totais dos custos diretos e indiretos

Custos	Diretos				Indiretos	TOTAL
	Int. Cirúrgico	Int. Obstétrico	Int. Clínico	Int. Pediátrico		
Matéria Prima	18.750,00	12.500,00	81.250,00	12.500,00	-	125.000,00
Mão de Obra	58.500,00	52.000,00	97.500,00	42.250,00	74.750,00	325.000,00
Depreciação					25.500,00	25.500,00
Materiais Div.					15.680,00	15.680,00
Manutenção					1.470,00	1.470,00
Serviços Ter.					85.900,00	85.900,00
TOTAL	77.250,00	64.500,00	178.750,00	54.750,00	203.300,00	578.550,00

Fonte: Autor da pesquisa

O cálculo de apropriação dos custos indiretos, por critério de decisão da administração, (exemplo fictício), foi elaborado com base proporcional a mão de obra direta, a saber na tabela 4:

Tabela 4: Apropriação dos custos indiretos

Custos	Mão de obra Direta		Custos Indiretos
Serviço	Valor	%	Valor
Int. Cirúrgico	58.500,00	23%	46.759,00
Int. Obstétrico	52.000,00	21%	42.693,00
Int. Clínico	97.500,00	39%	79.287,00
Int. Pediátrico	42.250,00	17%	34.561,00
TOTAL	250.250,00		203.300,00

Fonte: Autor da pesquisa

Tabela 5: Apuração do custo total unitário de cada serviço

Custos	Diretos	Indiretos	TOTAL	Venda de Serviço	Custo Unitário
Int. Cirúrgico	77.250,00	46.759,00	124.009,00	105	1.181,04
Int. Obstétrico	64.500,00	42.693,00	107.193,00	84	1.276,10
Int. Clínico	178.750,00	79.287,00	257.037,00	425	604,79
Int. Pediátrico	54.750,00	34.561,00	89.311,00	86	1.038,50

TOTAL	375.250,00	203.300,00	578.550,00		
--------------	-------------------	-------------------	-------------------	--	--

Fonte: Autor da pesquisa

Tabela 6: Hipóteses de serviços realizados

Serviços	Quantidade em Unid.
Internamento Cirúrgico	105
Internamento Obstétrico	84
Internamento Clínico	425
Internamento Pediátrico	86
Total	700

Fonte: Autor da pesquisa

Ao fazer a apuração dos custos, o Ente público pode avaliar seus resultados e desempenhos, bem como a comparação da entidade com outras entidades públicas.

Com esses custos as tomadas de decisões serão fundamentadas, possibilitando o gestor público decidir por comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinados bens e serviços.

Esses dados apoiaram as funções do planejamento, fazendo com que as projeções futuras sejam ainda mais assertivas, visto que os custos se basearam em informações já incorridas, incentivando o melhoramento contínuo das entidades públicas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com as constantes mudanças no cenário da contabilidade pública, é notória a extrema importância para que os entes públicos no Brasil disponham de um sistema de informação de custo, pois com ele os gastos públicos ficam mais evidentes, possibilitando um melhor entendimento aos cidadãos leigos e os gestores passaram a se preocupar ainda mais com a melhor utilização dos recursos provenientes da sociedade.

Verificou-se nesse artigo que a previsão legal para implantação desse sistema é datada de mais de meia década, como já previa a lei 4.320/64, no entanto o funcionamento desse sistema dependerá de uma série de ajuste no modelo de contabilidade pública atual, dentre eles, os entes públicos terão que configurar seus planos de contas existentes para que assim como os sistemas existentes atua lado a lado, possam também subsidiar o sistema de custos com informações para geração do custo dos serviços e produtos ofertados pela administração pública.

No que se refere ao método de custeio mais apropriado, ficará a cargo da instituição, pois cada ente público escolherá entre os métodos de custeio existentes o que mais se enquadre ao seguimento do ente público.

Foi demonstrado como as informações devem ser coletadas e rateadas aos centros de custos corretamente, pois esses dados e um bom conhecimento da instituição ajudam na escolha do método de custeio, que nesse caso foi o método por absorção, aonde foram apurados os custos dos serviços, para que assim esses custos sejam comprados com os serviços já existentes na rede privada possibilitando trabalhar melhor para reduzir o centro de custo que consumiu muito recurso.

5 REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse M. (Org.) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, **Lei 4.320 de 17 de março 1964**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm > Acesso em 22/08/2014.

BRASIL, **Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm > Acesso em 22/08/2014.

BRASIL, **Lei 11.638, de 28 de dezembro 2007**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm > Acesso em 22/08/2014.

BRASIL, **Lei 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm> > Acesso em 30/08/2014.

BRASIL, **Lei 12.527, de 18 de novembro 2011**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm > Acesso em 31/10/2014.

BRASIL, **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > Acesso em 22/08/2014.

BRASIL, **Resolução CFC 1.129 de 2008 - NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc > Acesso em 30/08/2014.

BRASIL, **Resolução CFC 1.366 de 2011 - NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc > Acesso em 30/08/2014.

BRASIL, **Portaria Nº 437 de 12 de julho 2012**. Disponível em << www3.tesouro.gov.br/legislacao/.../Portaria_STN_437_MCASP.pdf >> Acesso em 22/08/2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido: **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. Ed – São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio: **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 9. Ed – São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de: **Contabilidade Pública: Integração União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. Ed. 2 reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu: **Contabilidade de custos**. 10. Ed. – São Paulo: atlas, 2010.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez: **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 9. Ed – São Paulo: Frase Editora, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís: **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

ROSA, Maria Berenice: **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor: **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. Ed 6. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

ZANCHET, Aládio; BELINI, Giusley; KINZLER, Janete: **Estrutura de custos de um hospital e seu resultado econômico: Um estudo de caso**. Unioeste – Campus Mal. Cândido Rondon. V. 7 Nº 13, 2º sem 2007 – P 29-42. Disponível em < <http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/viewArticle/2010> > Acesso em 30/08/2014.

ABSTRACT

The public accounting in recent years is undergoing constant changes, this article whose subject is the system cost in public administration: an important tool to support decision-making is intended to address a topic much discussed in recent years, the implementation of this newest system in the public sphere, in which the private sector already uses as a control tool long, is extremely important because it will make much more managerial public accounting, which will enable managers to better evaluation of public spending. To understand better how this deployment is being done is necessary to know a bit of public accounting and cost accounting systems that the government uses and as well as this newer system, the cost. This study in turn will be shown by documentary and bibliographical research, the functionality of the system as an important tool to support decision making, demonstrating through their reporting costs for each product and / or services offered to society can be evaluated by public officials how best to use the funds raised from society in the form of taxes, it is more advantageous to the public entity offering it or outsource it.

Keywords: Public Accounting. System costs. Public administration. Decision making.