

# **A MELHOR SISTEMÁTICA PARA SE APROPRIAR OS CUSTOS NOS PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS**

Maria José Costa Mendonça<sup>1</sup>

## **RESUMO**

Este trabalho tem o objetivo de abordar a melhor sistemática para se apropriar os custos dos programas governamentais, buscando fazer um estudo que possa contribuir para o melhor método de se apurar custos da gestão pública, tentando atender aos dispositivos da LRF que estabelecem a obrigatoriedade da implantação de um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial na Administração Pública. A metodologia utilizada foi adaptada a uma abordagem qualitativa, exploratória e bibliográfica. Como resultado alcançado, teve o método mais adequado que foi a implantação do sistema ABC, devido este permitir visualizar a melhor forma de como os custos são consumidos na Administração Pública. Apesar do gasto, da falta de qualificação e do processo de implantação ser em longo prazo, o ABC proporciona informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisões, e é a partir da transparência e da evidenciação dos custos que será possível mensurar quanto cada atividade custa aos programas governamentais.

**Palavras-Chaves:** Custos, programas, gestão pública.

## **ABSTRACT**

This paper aims to address the best system for appropriating the costs of government programs, trying to do a study that may contribute to the best method of identifying costs of public administration, trying to meet the provisions of the LRF

---

<sup>1</sup> Graduada em Ciências Contábeis, Pós - Graduando em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE /SE.

establishing the mandatory implementation of a cost system that enables the assessment and monitoring of budgetary, financial and equity in public administration. The methodology was adapted to a qualitative, exploratory and literature. As a result achieved was the most suitable method that has been the deployment of the ABC, because this allows the best view of how costs are consumed in Public Administration. Despite the expense, lack of qualification and deployment process to be long term, the ABC provides management information to assist in decision making, and is based on transparency and disclosure of costs that will be possible to measure how much each activity costs the government programs.

**Key Words: Costs, Programs, public management.**

## **INTRODUÇÃO**

Este artigo tem como finalidade principal indicar a melhor sistemática para se apurar custos na gestão pública, com o fim ainda de gerar informações aos gestores, o que auxilia na tomada de decisões, sendo imprescindível para uma boa gestão.

O objetivo deste estudo é pesquisar a melhor forma para se apropriar os custos dos programas governamentais, analisando os métodos de custos e verificando aquele que melhor se aplica à gestão pública.

O estudo resulta numa metodologia adaptada a uma abordagem qualitativa, exploratória e bibliográfica, tomando por base a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (que contribui para a transparência das contas públicas), a Lei Federal 4.320/64 e as disposições do Conselho Federal de Contabilidade. Além disso, tomam-se como parâmetros alguns estudos já realizados na literatura contábil, coletados em artigos e livros publicados.

As discussões empreendidas tomam como ponto de partida os programas governamentais, o conceito de custos, os métodos de se apurar custos e, por fim, a demonstração do melhor método para aplicá-los à gestão pública.

A escolha do presente tema tem como justificativa a implantação de um sistema de custos na administração pública, estabelecido principalmente, na Lei de Responsabilidade Fiscal, onde prescreve que a administração pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. E também pelo fato de, atualmente, os esforços serem cada vez maiores pelo desenvolvimento de ações de melhoria da gestão pública. Daí a importância da contribuição de escolher o melhor método de se aplicar custos à gestão pública.

Este Trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro está contida a introdução, o problema e os objetivos da pesquisa. No segundo é feita uma abordagem sobre programas de governo, custos e métodos de custos. Também é apresentado o método mais adequado para se aplicar custos à gestão pública. Por último, no terceiro capítulo, são relatadas as considerações finais.

## **1 PROGRAMA DE GOVERNO**

Tratando-se especificamente da temática da Gestão Pública, pode-se observar, no âmbito da realidade brasileira, que a ação planejada está diretamente ligada ao orçamento-programa que é o principal instrumento legal de planejamento da Administração Pública, por meio do qual o Estado define seu plano de governo para um exercício financeiro (ARAÚJO e ARRUDA 2009).

A materialização se dá – tanto na manutenção das atividades quanto na execução dos projetos – através do instrumento denominado Orçamento Público. Através dele, são expressas, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados (PISCITELLI e TIMBO, 2010).

A agregação dos gastos públicos por área de ação governamental está destinada na classificação funcional definida na Portaria SOF número 42, de 14 de abril de 1999, que especificou a classificação, composta de funções e subfunções, nos três níveis de governo: união, estados, DF e municípios. Trata-se de uma classificação independente dos programas, que passou a ser adotada pela União,

Estados e Distrito Federal a partir do exercício financeiro de 2000 e, a partir de 2002, também pelos Municípios.

Neste sentido, o programa representa o aparelho de organização da ação planejada do governo tendo em vista à efetivação dos objetivos a serem obtidos.

Segundo Araújo e Arruda (2009), o programa é um instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos almejados, e é mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual. Representa os objetivos que se pretende alcançar com as ações, e são classificados em projetos, atividades e operações especiais.

Para Araújo e Arruda (2009), o projeto é o instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolve um conjunto de operações limitadas no tempo. Caracteriza-se pela criação de um novo elemento econômico na composição dos bens públicos.

Já em relação às atividades, Araújo e Arruda (2009), dizem ser um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolve um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente. Resulta em um produto necessário à manutenção das ações do governo.

As operações especiais representam uma categoria neutra em relação ao ciclo produtivo, são constituídas de despesas não associadas à manutenção ou expansão/aperfeiçoamento da ação de governo (SILVA, 2009).

Dessa forma, optou-se por utilizar-se um único módulo integrador entre plano e orçamento, que será o programa. Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses documentos uma integração desde a origem, sem a necessidade, portanto, de buscar-se uma compatibilidade entre módulos diversificados. O programa como único módulo integrador e os projetos e atividades como instrumentos de realização dos programas. (ANDRADE, 2002).

Na tentativa da execução dos programas serem mais econômico e eficiente, torna-se necessária transparência na aplicação dos recursos e um maior controle dos gastos públicos e, para tanto, a Administração Pública deve manter um sistema de custos.

## 2 CUSTOS

A contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, mais especificamente com o início da Revolução Industrial.

Martins (2010), define custos como um gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. São insumos de bens de capitais ou serviços efetuados para execução de determinados objetos.

Para Koliver (2009), custos são insumos de capitais, bens ou serviços, efetuados para consecução de determinados objetivos. Estes insumos assumem, primeiramente, uma expressão física e se traduzem, posteriormente, pela expressão monetária dos mesmos, considerando o total retorno dos capitais empregados, em termos de reposição.

Na contabilidade financeira, os custos costumam confundir-se com as despesas e a diferença entre eles é importante, ao passo que os custos são incorporados aos produtos, enquanto que as despesas são levadas diretamente ao resultado do exercício.

A despesa, para Martins (2010), é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Os custos ainda tem, a saber, a relação de custos diretos e custos indiretos. Custos diretos são todos os custos de produção que podem ser identificados diretamente aos produtos e serviços sem qualquer método de atribuição de custos, isto é, estão ligados diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. É aquele que pode ser atribuído ou identificado direto a um produto. Ou ainda, são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos (SLOMSKI, 2008).

Já os custos indiretos, são todos os custos que embora façam parte do processo de produção dos produtos ou serviços não são identificáveis diretamente e, assim, necessitam de taxas/critérios de rateio ou parâmetros para atribuição ao objeto custeado. Ou melhor, são aqueles que apenas mediante aproximação podem ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio (SLOMSKI, 2008).

Para se apurar custos no Brasil há vários métodos de custeio, sendo os três principais: custeio por absorção, custeio variável e o custeio por atividades (ABC).

Conforme Martins (2010), custeio significa apropriação de custos.

### 3 MÉTODOS DE APURAÇÃO DE CUSTOS

Métodos de custeio são formas de apuração dos valores dos custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas ou privadas (KOLIVER,2009).

#### 3.1 Método de custeio por Absorção

Custeio por Absorção, segundo Martins (2010), é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos.

Megliorini (2001), diz que custeio por absorção é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta.

O sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Uma das vantagens do custeio por absorção é que atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, editados pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, notadamente no que tange ao princípio da competência.

Este sistema é aceito pelo fisco brasileiro por reconhecer todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada à confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado.

Como desvantagem tem o fato do mesmo apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais, pois serve basicamente da valoração dos estoques e das despesas com produtos ou serviços vendidos.

Outro fato é que, como este sistema considera a alocação de todos os custos aos bens, mercadorias ou serviços, há a necessidade de rateio dos custos indiretos, o que torna as informações de custos quebradiços.

A dificuldade que encontra para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e

arbitrários. Se o critério adotado não for bem sólido, o resultado de custos ficará por certo deficiente para acatar aos fins a que se propõe (MEGLIORINI, 2001).

### 3.2 Custeio Variável

É o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos diretos ou variáveis. A sua premissa básica é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos, devem ser apropriados. Os demais custos, necessários para manter a capacidade instalada chamados de fixos, devem ser desconsiderados MARTINS (2010).

Custos fixos existem independentemente do volume da produção e acabam sendo no mesmo montante MARTINS (2010).

O sistema de custeio variável procura amenizar as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. No custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços, enquanto que no custeio variável estes custos são tratados como despesas, e vão direto para o resultado.

Uma das vantagens do custeio variável é a apresentação de informações gerenciais para o gestor. Este método permite aos diretores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões (MEGLIORINI 2001).

Como desvantagem fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade, por não atender principalmente o princípio da competência, uma vez que os custos fixos, referentes a produtos e/ou serviços, ainda não vendidos, são levados diretamente para o resultado (MARTINS 2010).

### 3.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity Based Costing*)

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS 2010).

Segundo Martins (2010), custo indireto é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência.

De acordo com Cogan (2005), o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades.

O Método ABC foi originalmente desenvolvido para gerenciamento dos custos, tendo como enfoque os recursos e as atividades geradores de custos, o que significa que os custos são atribuídos às atividades baseadas no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços, baseado no uso das atividades (COGAN, 2005).

A idéia fundamental é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos.

A aplicação do método de custeio ABC implica em várias vantagens, e, dentre elas podemos destacar:

- atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- adapta melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde os itens estão consumindo mais recursos;
- identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; e
- possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens:

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- leva em consideração muitos dados;



- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento; e
- necessidade de formulação de procedimentos padrões.

#### **4 CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA**

Na gestão pública, a utilização de sistemas de custos foi instituída inicialmente pela Lei n° 4.320/1964 em seu artigo 99. Logo a seguir, foi reforçada pelo art. 79 do Decreto Lei n° 200/1967 e, mais adiante, pela Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que estabelece a obrigatoriedade da implantação de sistemas de custos nos órgãos públicos, como destaca em seu parágrafo 3° art. 50 que: “a Administração Pública deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

A Resolução CFC n° 1.129/2008, introduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que busca a convergência da contabilidade pública às International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, estabelecem, entre outros, a implantação no setor público da contabilidade de custos.

Com a implantação de um sistema de custos, os gestores das entidades públicas conhecem os custos das suas entidades e podem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou comparar produtos e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços. (SLOMSKI 2008)

Giacomoni (2002), afirma que ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.

Piscitelli e Timbó (2010) explanam que: a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento.

Com esse aspecto gerencial que o estado tende a incluir, a administração pública deve ser dirigida para os resultados esperados pela sociedade, onde o custo é um componente desse resultado a ser alcançado.

## **5 O MELHOR MÉTODO DE CUSTO PARA SER APLICADO NA GESTÃO PÚBLICA**

A escolha do melhor método de se apurar custos na gestão pública não é tarefa simples, pois há defensores para quase todos os métodos, em virtude de, no setor público, diferentemente do setor privado, ainda não haver limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Assim, qualquer um dos métodos (Custeio por absorção, Custeio variável e Custeio por atividades (ABC) pode ser adotado.

Porém, o Custeio por Atividades (ABC) é o mais aconselhado, pois além das vantagens apresentada no item 2.3.3, no ABC os custos são gerados pelas atividades e sua base é sustentada pelo consumo de recurso, não pelo gasto, o que permite visualizar da melhor forma como os custos são consumidos na Administração Pública, além de identificar quais as atividades que agregam e as que não agregam valor aos produtos lançados para a sociedade.

Segundo Martins (2010), para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores.

Martins (2010) ensina ainda que há de se distinguir dois tipos de direcionador: direcionador de custos de recursos, e os direcionadores de custos de atividades.

O citado autor continua afirmando que o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades. Afirma ainda que o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos.

Na mensuração pelo ABC fica claramente definida como os recursos são consumidos nas organizações e ainda mostra os impactos causados sobre a estrutura organizacional em consequência da criação, modificação ou extinção de determinada atividade.

Para Nakagawa (2001), o custeio ABC admite a evidenciação de custos de forma mais apurada, tornando-se eficaz para a gestão econômica das empresas,

uma vez que podem antecipar as ações dos gestores com o objetivo de minimizar e/ou eliminar os erros de decisões e contribuir para a otimização do lucro da empresa. Nessa análise também é possível identificar as atividades que não agregam valor ao produto e eliminá-las.

De acordo com Slomski, no método de custeio ABC, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à gestão pública.

O Método de Custeio ABC, de acordo com Slomski (2008), pode ser apresentado da seguinte forma:

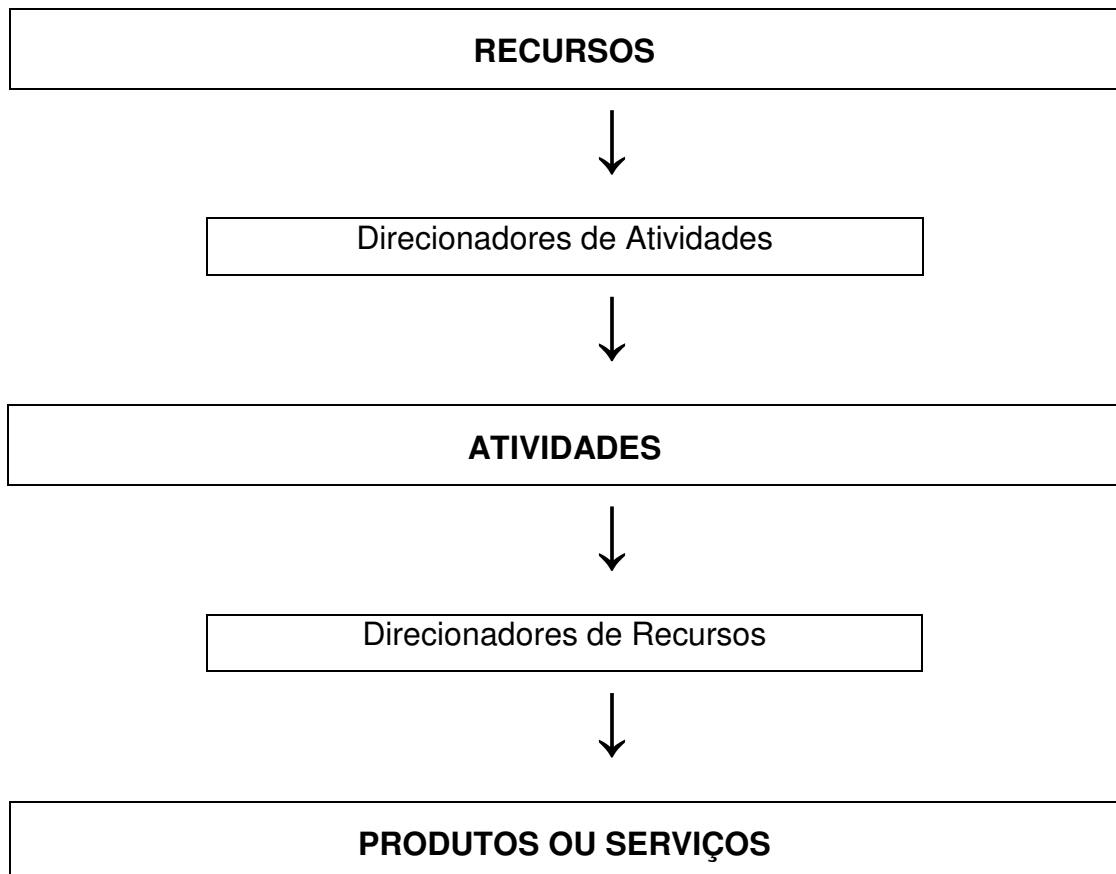


Figura 1 - Método de Custeio ABC

Recursos são todos aqueles ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos (bens móveis e imóveis) e os recursos disponibilizados nesse período (receita orçamentária).

Direcionadores de atividades na administração pública, são as diretrizes orçamentárias determinadas na Lei de Diretrizes Orçamentária.

As atividades, já definidas anteriormente, são as ações do governo para a produção de bens e serviços que consumirão os recursos disponibilizados, seja em projetos ou atividades com o fim de sustentar à manutenção dos serviços do governo.

Direcionadores de recursos são fatores que definem o acontecimento de uma atividade.

Produtos ou Serviços são o objeto das atividades, ou seja, aquilo que elas produzem.

A utilização do sistema de custeio ABC proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, pois é a partir da transparência e da evidenciação dos custos que será possível mensurar quanto cada atividade custa, ou seja, o cidadão saberá com uma melhor eficácia as informações mais detalhadas sobre o que deseja saber quanto ao desempenho das atividades governamentais.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

É notório que a administração pública carece de um sistema de custos que permita o controle eficaz dos seus recursos. É importante ressaltar o quanto a legislação existente enfatiza a necessidade de um sistema de custos para a gestão pública, com o objetivo de permitir que os programas do governo tenham um resultado com eficiência, eficácia e economicidade.

Pode-se observar com isso a urgência da implantação desse sistema de custos, o qual se mostra de fundamental importância para a avaliação dos resultados dos serviços públicos prestados a sociedade, tanto como forma de orientar o governo no corte dos gastos públicos, quanto na aplicação dos recursos. Observa-se ainda que os recursos financeiros gerados pelo governo são escassos em relação às necessidades da coletividade. Não havendo alternativa senão a de procurar diminuir despesas.

Ressalta-se que definir um método para se apropriar melhor aos custos dos programas governamentais não é fácil, mas o sistema de custos ABC permite visualizar da melhor forma como os custos são consumidos.

Observa-se ainda que o Sistema ABC está relacionado com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que prevê normas e limites para administrar os recursos públicos, mediante planejamento e controle dos gastos. Com a implantação do Sistema ABC percebe-se uma grande melhoria nos processos, tanto no sentido de uma melhor alocação dos recursos públicos quanto na redução dos custos.

Sabe-se que o processo de implantação é um processo em longo prazo. Além disso, há falta de qualificação e os gastos são altos, mas o resultado é um maior controle efetivo da alocação dos recursos públicos, de modo a atingir a eficácia das atividades na prestação dos serviços do Estado.

## **REFERÊNCIAS**

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal** – Novos métodos após a LC nº 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição Federal da República** (1988). São Paulo: Ridiel, 2005.

**BRASIL** – Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967.

**BRASIL** – Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

**BRASIL** – Lei Complementar 101, de 05 de maio de 2000.

**BRASIL** – Resolução CFC 750 de 29 de dezembro de 1993.

**BRASIL** – Resolução CFC 1.129 de 21 de novembro de 2008.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2005.

HANSEN, Don R. **Gestão de Custos** / Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen; Tradução Robert Bian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2011.

GIACOMAN, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOLIVER, Olívio. **Tópicos especiais de custos**. Belo Horizonte: Juruá, 2009.

LAKATOS, Eva Maria (Orgs). **Sociologia da administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

LONGO, Carlos Alberto. **O processo orçamentário: tendências e perspectivas**. Revista de Economia Política, v.14, número 2 (54), abril-junho de 1994.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir **Custos**. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

NAGAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PISCITELLI, Roberto Boccacio; e TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PORTO, Maria Alice. **Implantação do Sistema de Custos Baseado em Atividades (ABC) no Setor Público.** 2005. Disponível em <[http://www.artigos.com/artigos/sociais/contabilidade/implantacao-do-sistema-de-custeio-baseado-em-atividades-\(abc\)-no-servico-publico-6557/Artigo/](http://www.artigos.com/artigos/sociais/contabilidade/implantacao-do-sistema-de-custeio-baseado-em-atividades-(abc)-no-servico-publico-6557/Artigo/)>. Acesso em: 21 fev. 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental** - Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública** – Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.