



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de

Santa Catarina

Brasil

Alves, Alexandre; Rogério Francez, Zaqueu  
SISTEMA DE CUSTOS PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL  
Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 4, núm. 11, abril-julio, 2005  
Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549001006>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais artigos
- ▶ Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

## **SISTEMA DE CUSTOS PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Alexandre Alves

Zaqueu Rogério Francez

### **Resumo**

A importância da escolha de um sistema de custos aplicado a Administração Pública Municipal deve atender características legais e peculiares da atividade. Do ponto de vista Metodológico este presente estudo demonstra a importância da implantação de um sistema de custos no ambiente da administração pública municipal. A utilização desta ferramenta de gestão, para tomada de decisão e direcionamento dos recursos públicos. Será apresentado também as metodologias de custeamento e a importância dos instrumentos de planejamento para adequação dos centros de custos. Por fim será demonstrado um método de custo adequado para desenvolver dentro das prerrogativas da administração pública.

**Palavras-chave:** Sistema de custos, administração pública municipal, Instrumentos de Planejamento.

### **1 INTRODUÇÃO**

A Administração Pública brasileira, atualmente, passa por profundas modificações. Novos conceitos surgem como instrumentos de enfrentamento da crise, principalmente a fiscal, agravada a partir dos anos 80, que assolam o setor público. Esse movimento de mudança, que tem por objetivo a reforma da Administração Pública tem recebido sustentáculo do legislador brasileiro, quando da aprovação da Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

A LRF está inserida no processo de modernização e reforma da Administração Pública, como instrumento de equilíbrio entre receitas e despesas e no controle da qualidade da gestão do dinheiro público e em seu Art. 50 § 3º expressa: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Relativamente aos custos de bens e serviços a Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dispõe sobre o dever de sua apuração a fim de uma prestação econômica de serviços.

Não bastasse a imposição da legislação, como é possível administrar o que não se conhece? Com informações sobre custos, os debates sociais e políticos ganham uma perspectiva econômica mais elaborada. Com a qual se beneficiam os bons gestores e a população, com transparência e responsabilidade. Segundo Martins (1999, p. 38) “[...] é fundamental estabelecer um sistema de custos que atenda ao setor público e permita aos gestores identificar: a) o custo dos bens e serviços; b) a quantidade física dos serviços entregues; c) a apropriação a projetos e atividades; d) a apropriação ao resultado do exercício [...] além disso, o sistema de custos pode auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos – volume de atividades e resultados – e, consequentemente, permitir conhecer quantos reais (R\$) cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor em reais (R\$) dos serviços que recebeu do ente público”.

Para tornar clara a aplicação dos recursos arrecadados dos contribuintes, é imprescindível a inclusão, na prestação de contas, de relatórios que informem de onde o dinheiro veio e para onde o dinheiro vai.

## **2 CONDIÇÕES NECESSÁRIAS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS**

Em qualquer tipo de empresa seja ela pública ou privada, a primeira providência é conhecê-la. Com isso, é importante na Administração Pública Municipal o desenho do organograma da administração direta, que compreende as secretarias municipais (unidades orçamentárias) seus setores e divisões e a administração indireta que é composta pelas autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações.

Como segunda informação, não menos importante que a primeira, é conhecer os serviços prestados pela entidade pública, e qual sua razão de existência.

Além destes itens, é preciso dispor de um consistente sistema de planejamento, contabilidade voltada ao desenvolvimento de custos, de um bom sistema de controle interno e suporte da tecnologia da informação.

Para Flores (2004, p. 5) “O planejamento deve identificar com clareza os programas, indicadores de desempenho, ações e respectivos produtos. Obviamente que para isso é necessário que a Administração conheça o universo de problemas sociais e administrativos e, assim, deverá dispor de banco de dados sob pena de não conseguir formatar o planejamento e, pior do que isso, não ter condições de acompanhamento, o que tornaria insubsistente o planejamento inicial”.

A contabilidade de custos deve organizar-se de forma desconcentrada em todas as unidades orçamentárias, com um plano de contas único, capaz de fornecer as informações no grau de detalhamento adequado.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 02), “a contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não-financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira”.

O controle interno é essencial na identificação dos fluxos dos processos da Administração, identificando as rotinas e os caminhos de cada operação realizada, onde se inicia o processo e em qual setor este se finda.

A informatização aliada a um bom treinamento de pessoal, em busca da eficiência no serviço público evita o “retrabalho”. De forma integrada todos os setores realizam seus procedimentos baseados em processo, os erros e ineficiências ficariam desnudados.

### **3 METODOLOGIAS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS**

Custos são gastos efetuados e que são formadores dos produtos ou serviços prestados pela Administração à sociedade, através de programas e ações públicas. O custo está relacionado sempre com o produto, direta ou indiretamente.

Neste trabalho abordar-se-á os sistemas de custeio que para Slomki, (2001, p. 287), podem ser utilizados com maior sucesso na gestão governamental, sendo os sistemas de custeio por absorção, direto ou variável e o baseado em atividades (ABC).

### 3.1 SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

A definição desse sistema de custeio segundo Martins (2003, p.37) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

No setor público os custos realizados, na sua maioria, são de prestação de serviços, para isso o sistema de absorção deve ser adaptado às realidades públicas. Ao se trabalhar com sistemas de custeio, encontram-se algumas dificuldades na separação dos custos comuns, que seriam aqueles que pertencem a mais de um serviço. Deve-se criar um método de rateio para custos indiretos, procurando que o mesmo tenha o menor grau de risco, ou seja, cause a menor distorção no custo total.

Fica evidente que para o custeio por absorção na Administração Pública, os custos são sempre distribuídos à base de critério de rateio, com algum grau de arbitrariedade, e terá certo subjetivismo, porque os custos fixos existem independentemente da produção, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações ocorram no volume de produção.

### 3.2 SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

O sistema de custeio direto exige que as despesas e os custos sejam classificados como fixos ou variáveis. Segundo Martins (2003, p.198) no custeio variável “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

A alocação de recursos no custeio direto é realizado segundo o plano de contas, que contempla em sua estrutura básica a unidade funcional, designada como centro de responsabilidade e por atividade fim, designadas como centro de custos.

A análise das variações de despesas e custos fornecidas pelo custeio variável é de grande utilidade para a tomada de decisão, estando aí uma das maiores vantagens deste sistema de custeio.

### 3.3 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC (activity Based Cost)

O ABC (Activity-Based Costing) entre nós chamado de custeio baseado em atividades, trabalha a idéia da diminuição da subjetividade ou arbitrariedade na alocação de custos indiretos. Para a administração pública é a metodologia mais adequada pois permite trabalhar com diversidade de produtos e a que mais se adapta a tomada de decisões.

Algumas regras básicas para utilização do ABC segundo Perez Jr (1995, p. 185), são essenciais:

- a) “Efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização;
- b) Identificar as atividades existentes em cada processo;
- c) Levantar os custos e recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
- d) Identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento, etc.), e atividades secundárias (passíveis de serem eliminadas ou reduzidas sem afetar o produto final);
- e) Avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas”.

O ABC foca a apuração dos custos tendo por base as atividades necessárias no processo de formação dos custos e não necessariamente com exclusividade nos departamentos. Um processo como a formação da despesa pública, por exemplo, passa desde a unidade administrativa que solicita o material até a tesouraria passando pela contabilidade, setor de compras, licitações e outros dependendo da estrutura organizacional do município.

Muito embora o ABC procure trabalhar com os processos, a departamentalização é essencial na apuração dos custos. É necessário identificar dentro de cada departamento quais as atividades e suas divisões caso necessárias em tarefas e estas em operações.

O grande diferencial do método ABC é em relação à diminuição de arbitrariedade de distribuição em relação aos custos indiretos. Nesse sentido há que se referir formas de apropriação dos custos: a) alocação direta; b) rastreamento; e c) rateio.

A alocação direta diz respeito à nítida identificação do gasto com determinada atividade, como vencimentos, materiais, serviços, diárias.

O rastreamento, segundo Flores (2004, p. 24) “leva em consideração a relação causa/efeito entre os custos e a atividade. É efetuado através dos direcionadores de custos ou atividades. Por exemplo, no setor de compras a atividade poderia ser adquirir materiais e um direcionador de custos poderia ser (pedido atendido)”.

Assim os custos da ação em que pertencerem ao departamento de compras seriam distribuídos às demais atividades na proporção do trabalho realizado por compras para as mais diversas ações do município.

### 3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Inúmeros são os gastos que se transformam em custos na Administração, a ordem de alocação dos custos, sempre que possível, deve ser a alocação direta, não havendo esta possibilidade se deve buscar o rastreamento através do direcionador de custos, segundo critérios definidos pela Administração.

Os custos fixos se mantêm inalterados independentemente da variação unitária das quantidades em relação a determinado produto. Exemplo: o aluguel de um Posto de Saúde, porque não varia conforme o número de pacientes atendidos.

Os custos variáveis se modificam em razão do volume de produtos. Exemplo: materiais de utilização médica aumentam os seus consumos em razão do número de pacientes atendidos.

Já os custos diretos são os custos apropriáveis diretamente ao produto. Exemplo: os vencimentos mais e encargos do médico em efetivo exercício.

Os custos indiretos são aqueles que não conduzem de maneira clara e objetiva à apropriação ao produto, muito embora sejam custos. Exemplo: Os vencimentos e encargos do Secretário de Saúde, o consumo de energia elétrica.

#### **4 ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA ESTRUTURAR O SISTEMA DE CUSTOS**

O modelo aqui apresentado deve ser um instrumento para o desenvolvimento de um sistema de informações capaz de criar um ambiente gerencial onde a informação se torne um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para a otimização do resultado.

Como anteriormente citado a construção do sistema de custos pressupõe a existência de uma estrutura organizacional estabelecida, um plano de contas contábil único e capaz de fornecer informações no grau de detalhamento adequado, a determinação das unidades de custo. Além destes elementos, há necessidade de identificar dois elementos essenciais que são:

- 1- quais são os processos por que passa cada um dos serviços (gerenciamento de processos);
- 2- a atividade base correta para a aplicação das despesas indiretas (direcionador de custo) ao programa;

O sistema de custos baseado em atividades se adequa ao serviço público. Através da classificação funcional programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa ou subprograma, estabelecendo bases de comparação com orçamento e com outros entes públicos.

A metodologia deste sistema compreende:

- a) identificação das atividades e o custo correspondente;
- b) alocação do custo departamental ao custo da atividade;
- c) pode ser útil à separação entre custos variáveis e fixos, estes últimos considerados variáveis em longo prazo.

#### 4.1 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

Os instrumentos de planejamento da Administração Pública Municipal, se dá como forma de ação contínua, permanente, que ao longo de seu desenvolvimento, incorpora a idéia de atuação conjunta dos diversos setores da organização, garantindo o acompanhamento, a avaliação e a tomada de decisão do administrador público municipal.

Para entendermos este modelo de sistema de custos se faz necessário o conhecimento dos Instrumentos de Planejamento na Administração Pública Municipal:

- PPA – Plano Plurianual

Tem como fundamento o estabelecimento de objetivos e metas da administração pública para um período de quatro anos.

Elaborado no primeiro ano de mandato para vigência no segundo ano da gestão até o primeiro da gestão seguinte o Plano Plurianual se dá como forma de ação contínua, conjunta dos diversos setores da organização, de existência de uma base de informações, bem como de recursos técnicos e humanos que apóiem sua execução, garantindo o acompanhamento, a avaliação e a tomada de decisão, em todas das suas fases.

Este instrumento tem por finalidade definir os objetivos, estabelecer metas e prioridades fundamentadas em diagnóstico das potencialidades, necessidades e dificuldades existentes, com objetivo de ampliar a capacidade produtiva e promover o desenvolvimento sócio-econômico.

A Constituição Federal de 1988 expressa no seu Art. 167 § 1º que, “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

O PPA deve apresentar a seguinte estrutura:

Programa de Governo: é instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos;

Diagnóstico: é identificação da realidade existente, de forma a permitir a caracterização e a mensuração dos problemas e necessidades.

Diretrizes: critérios de ação e decisão que devem disciplinar e orientar a atuação governamental.

Objetivos: resultados que se pretende alcançar com a realização das ações governamentais.

Ações: procedimentos e trabalhos governamentais com vista a execução do programa.

Produto: bens e serviços produzidos em cada ação governamental na execução do programa.

Metas: objetivos quantitativos em termos de produtos e resultados a alcançar.

Valores: valores estimados.

Fonte: Origem dos recursos

#### - LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

Tem como fundamento o estabelecimento de prioridades e metas da administração para o exercício seguinte, e nortear a elaboração dos orçamentos anuais, bem como sua execução, ou seja, o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no Plano Plurianual.

Dispõe também sobre as alterações na legislação tributária, e estabelece a política de aplicação das agências oficiais de fomento, ou seja, dos bancos oficiais. Deve ser aprovada até o final do primeiro semestre do ano, conforme art. 165, § 2º, da Constituição Federal.

Na Lei de Diretrizes Orçamentárias devem ser incluídos:

Limites orçamentários do Poder Legislativo;

Normas de concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos ou alterações de estrutura de carreiras e admissão de pessoal.

#### - LOA – Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual compreenderá o orçamento referente aos poderes legislativo e executivo, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de

investimentos das empresas em que o município, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as suas entidades.

A Lei Orçamentária Anual tem como fundamento à previsão das receitas e à fixação das despesas, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratações de operação de crédito.

A LOA deve ser estruturada afim de identificar:

Funcional Programática: que classifica o órgão, a unidade orçamentária, a função, a sub-função, o programa e o projeto ou atividade.

Metas físicas: objetivos quantitativos em termos de produtos e resultados a alcançar.

Classificação da despesa: discriminando a despesa por elemento.

#### 4.2 MODELAGEM DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Observa-se que todo o sistema orçamentário está desenhado para a mensuração específica possível dos custos diretos dos programas da Administração Pública.

A mensuração do custo deve acontecer desde o PPA – Plano Plurianual, no Programa de Governo, e como o foco do orçamento é a solução de problemas, as ações necessárias para cada programa (projetos, atividades e operações especiais) igualmente são importantes, pois são os instrumentos que permitirão viabilizá-los.

Por exemplo, se temos um Programa de Governo denominado “Criança na Escola” e uma das ações para viabilizar o programa é uma atividade denominada de “Merenda Escolar”, o seu produto resultado e objeto desta ação deve ser medido para efeitos de elaboração do orçamento e pode ser a economia atendida (aluno).

Dessa forma, o orçamento comportaria os custos diretos desta ação necessária para atender um número determinado de economias. As economias referidas são o produto e suas quantidades a mensuração física que precisa para calcular o custo, seja direta ou indireta. É sobre os produtos de cada ação que incidem os custos.

Ao estabelecer os custos dos produtos de cada ação e por consequência da ação, pela estrutura programática chega-se ao custo do programa, da função, da Unidade Orçamentária.

Esse entendimento vem de encontro com o disposto no art. 4º, I, “e” da LRF, que prevê a necessidade de mensurar os custos dos programas de governo.

O orçamento deve apresentar os produtos, as ações e os programas com seus custos diretos. O sistema de custos deve propiciar a apuração dos custos indiretos e os objetos de custos desejados, tais como custo de uso de equipamentos e eletrodomésticos ou departamentos ou serviços específicos.

O método de apropriação de custos ABC, utilizando o processo, a departamentalização é essencial na apuração dos custos. É necessário identificar dentro de cada departamento quais as atividades relevantes que integram determinado processo. Dessa forma é necessário trabalhar com a idéia orçamentária até o nível de atividade e produto, sendo necessário identificar o processo de formação do produto, as atividades e suas divisões caso necessário em tarefas e estas em operações.

A administração deve relacionar todos os seus processos e, a partir daí, definir quais atividades são necessárias para realizá-las, definir por quais departamentos que tramitam os processos e escolher os direcionadores de custo.

Para operacionalizar o sistema de custos é necessário classificá-los como diretos e indiretos. Sendo direto, aquele custo para uma ação finalística, exemplo, materiais adquiridos diretamente para o atendimento de urgência e indiretos, aquele apropriável a outra ação, exemplo, serviços de mão-de-obra de oficina da Secretaria de Obras na manutenção de veículo da Saúde.

A necessidade de elaborar planos é eminente no sentido de facilitar a informatização. Assim, devem ser cadastrados e classificados com a necessidade para indicar a alocação do custeamento, departamento, divisão e serviço, como tomador de centro de custos.

O rateio só deve ser utilizado quando não for possível nem a apropriação direta e tampouco o rastreamento. É maneira arbitrária de apropriação de custos indiretos. O rateio diferencia-se do rastreamento pela ausência de relação entre o custo e o produto.

É de suma importância a classificação em ações fim, de apoio ou administrativas, com objetivo de rastrear o valor do produto com base nas unidades físicas de medida, elaboradas nos instrumentos de planejamento.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Para o devido cumprimento dos princípios que norteiam a administração pública, torna-se indispensável o aprimoramento de instrumentos de gestão que possibilitem a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

É com esta perspectiva que o estudo realizado demonstra a importância e viabilidade da utilização de um sistema de custos como apoio a tomada de decisão.

Partindo da análise de que as características do método de custeio ABC, apresenta melhor adequação ao setor público deve-se levar em conta algumas questões básicas como a estrutura organizacional, adequação do plano de contas, capacitação do pessoal envolvido e principalmente qual a informação que se deseja obter.

O presente estudo, é uma contribuição que pretende ser o ponto de partida para a discussão e implantação de um sistema de custeamento na Administração Pública Municipal, possibilitando a avaliação permanente da execução física e financeira dos programas de governo e estar sempre orientado para o processo de solução dos problemas.

## **REFERÊNCIAS:**

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública.** 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1994.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios:** orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

FLORES, Paulo César. **Sistema de Custos na Administração Pública.** Porto Alegre, 2004.

HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** 9<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada.** 23<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, 1991.

SLOMKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo, 2001.