

## Licença



Este trabalho está licenciado sob uma licença [Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/). Fonte: <https://livros.unb.br/index.php/portal/catalog/book/366>. Acesso em: 13 set. 2023.

## Referência

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007. 248 p. Disponível em: <https://livros.unb.br/index.php/portal/catalog/book/366>. Acesso em: 13 set. 2023.

# CUSTOS NO SETOR PÚBLICO



César Augusto Tibúrcio Silva (*Organizador*)

Beatriz Fátima Morgan

Jameson Reinaux da Cunha

José Flávio de Melo Moura

José Francisco Ribeiro Filho

Patrícia de Souza Costa

EDITORA



UnB

**César Augusto Tibúrcio Silva** é administrador e contador com mestrado em Administração pela Universidade de Brasília (UnB) e doutorado em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). É professor titular da Universidade de Brasília, onde também atua no magistério de pós-graduação *stricto sensu*. Foi membro de comissão do MEC como especialista em ensino de pós-graduação. É diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (Face) da UnB. É coordenador da equipe responsável pela apuração de custos na UnB. Co-autor das obras *Administração do capital de giro*, *Contabilidade básica* e *Exame de suficiência* e organizador do livro *Balanço social*. É autor de diversos artigos em revistas especializadas.

CUSTOS NO  
SETOR PÚBLICO



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

*Reitor*

Timothy Martin Mulholland

*Vice-Reitor*

Edgar Nobuo Mamiya

**EDITORA**



**UnB**

*Diretor*

Henryk Siewierski

*Diretor-Executivo*

Alexandre Lima

*Conselho Editorial*

Beatriz de Freitas Salles

Dione Oliveira Moura

Henryk Siewierski

Jader Soares Marinho Filho

Lia Zanotta Machado

Maria José Moreira Serra da Silva

Paulo César Coelho Abrantes

Ricardo Silveira Bernardes

Suzete Venturelli



# CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

César Augusto Tibúrcio Silva (*Organizador*)

Beatriz Fátima Morgan

Jameson Reinaux da Cunha

José Flávio de Melo Moura

José Francisco Ribeiro Filho

Patrícia de Souza Costa

EDITORA



UnB

**EQUIPE EDITORIAL**  
Rejane de Meneses · *Supervisão editorial*  
Sonja Cavalcanti · *Acompanhamento editorial*  
Danúzia Maria Queiroz Cruz Gama e Jupira Correa · *Preparação de originais e revisão*  
Renata Teles · *Projeto gráfico*  
Ivanise Oliveira de Brito · *Capa*  
Eugênio Felix Braga · *Editoração eletrônica*  
Elmano Rodrigues Pinheiro · *Acompanhamento gráfico*

Copyright © 2007 by César Augusto Tibúrcio Silva (Organizador)

*Impresso no Brasil*

Direitos exclusivos para esta edição:  
Editora Universidade de Brasília  
SCS Q. 2 – Bloco C – nº 78  
Ed. OK – 1º andar  
70302-907 – Brasília-DF  
tel.: (061) 3035-4211  
fax: (061) 3035-4223  
www.editora.unb.br  
www.livrariauniversidade.unb.br  
e-mail: direcao@editora.unb.br

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação  
poderá ser armazenada ou reproduzida por qualquer meio  
sem a autorização por escrito da Editora.

Ficha catalográfica elaborada pela  
Biblioteca Central da Universidade de Brasília

---

C987 Custos no setor público / César Augusto Tibúrcio Silva (organiza-  
dor). — Brasília : Editora Universidade de Brasília, 2007.  
248 p. —

ISBN 978-85-230-0937-3

1. Custos – setor público. 2. Finanças públicas. I. Silva, César Augusto Tibúrcio.

CDU 336.126

---

# Sumário

## **PREFÁCIO • 9**

## **1 | CONTABILIDADE DE CUSTOS • 13**

- 1.1 **Conexão entre o regime de caixa e o de competência 13**
- 1.2 **Relevância da contabilidade de custos 16**
- 1.3 **Problemas da alocação de custos 17**
- 1.4 **A importância da alocação de custos 19**
- 1.5 **Custos no setor público no Brasil 21**
- 1.6 **Estrutura da obra 23**
- 1.7 **Referência 25**

## **2 | CUSTOS – ASPECTOS CONCEITUAIS • 27**

- 2.1 **Terminologia e classificação 27**
  - 2.1.1 *Classificação de acordo com a função administrativa 28*
  - 2.1.2 *Classificação em relação ao objeto de custo 30*
  - 2.1.3 *Classificação em relação à realização do serviço 31*
  - 2.1.4 *Classificação em relação à variabilidade 31*
  - 2.1.5 *Custo controlável e não controlável 32*
  - 2.1.6 *Classificação em relação à comparabilidade 35*
  - 2.1.7 *Classificação em relação a decisões alternativas 36*
  - 2.1.8 *Custo afundado 37*
  - 2.1.9 *Classificação em relação à oportunidade 38*
  - 2.1.10 *Custeio baseado em atividades (ABC) 39*
- 2.2 **Análise de custo-volume-lucro (CVL) 41**
  - 2.2.1 *Equações da análise CVL 42*

- 2.2.2 *Existência de subsídio cruzado* 43
- 2.2.3 *Exemplos de aplicação da análise CVL* 44
- 2.3 *Custos para decisões não rotineiras* 47
- 2.4 *Custeio variável e custeio por absorção* 49
  - 2.4.1 *Custeio por absorção* 49
  - 2.4.2 *Custeio variável* 50
- 2.5 *Sistemas de acumulação de custo* 52
- Referências* 53

### **3 | CUSTOS PARA RESULTADO • 55**

- 3.1 *Sistema relacional numérico* 56
- 3.2 *Mensuração contábil* 58
- 3.3 *Mensuração de receita* 59
- 3.4 *Mensuração de gasto, custo, despesa e perda* 60
  - 3.4.1 *Gasto* 61
  - 3.4.2 *Custo* 62
  - 3.4.3 *Despesa* 65
  - 3.4.4 *Perda* 69
- 3.5 *Ativo* 71
- 3.6 *Passivo* 72
- 3.7 *O princípio da competência* 74
- 3.8 *Conclusões* 77
- Referências* 79

### **4 | CUSTOS EM SERVIÇOS • 83**

- 4.1 *Classificação dos serviços* 83
  - 4.1.1 *Natureza do serviço* 84

- 4.1.2 *Relacionamento com o público-alvo* 87
- 4.1.3 *Personalização dos serviços* 89
- 4.1.4 *Natureza da oferta e da procura* 90
- 4.1.5 *Maneira como é prestado o serviço* 91
- 4.2 *Custo no setor de serviços* 93
  - 4.2.1 *Os custos são fixos* 93
  - 4.2.2 *O tempo como direcionador relevante de custo* 95
- Referências* 99

### **5 | CUSTOS E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA • 101**

- 5.1 *Nova Zelândia* 103
- 5.2 *Alemanha* 105
- 5.3 *Holanda* 105
- 5.4 *Outros países* 106
- Referências* 107

### **6 | CUSTOS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO – RETROSPECTO HISTÓRICO • 111**

- 6.1 *Os primórdios da apuração de custos públicos no Brasil* 111
- 6.2 *A Constituição de 1988* 114
- 6.3 *Período recente* 119
- 6.4 *As possíveis razões para a inexistência de um sistema de custos* 125
- Referências* 134

## **7 | O SIAFI COMO BASE DE DADOS • 139**

- 7.1 Contexto da criação do Siafi 140
- 7.2 Abrangência e gestão do Siafi 142
- 7.3 Estrutura do Siafi 145
- 7.4 Saídas e entradas de dados 147
  - 7.4.1 *Siafi gerencial* 148
  - 7.4.2 *Via Centro de Informações (CI) – extrator de dados* 148
  - 7.4.3 *Processo Batch (BT)* 149
- 7.5 O Siafi e a contabilidade 149
  - 7.5.1 *Plano de contas* 149
  - 7.5.2 *Eventos* 151
- 7.6 Execução orçamentária 153
- Referências 155

## **8 | CUSTO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR • 159**

- 8.1 Introdução 159
- 8.2 Tipologia dos estudos sobre ensino universitário 161
- 8.3 Características do ensino superior 164
- 8.4 Relatos de pesquisas de custos em universidades 166
- 8.5 Método de apuração do custo por aluno proposto pelo Tribunal de Contas da União para as universidades 168
- 8.6 Custo aluno por instituto/faculdade na Universidade de Brasília (UnB) 170
- Referências 178

## **9 | SISTEMA DE CUSTOS NO COMANDO DA AERONÁUTICA • 183**

- 9.1 Introdução 183
- 9.2 Histórico de custos na Aeronáutica 184
  - 9.2.1 *Instrução do Ministério da Aeronáutica 172-2, de 1979* 185
  - 9.2.2 *Norma do sistema do Ministério da Aeronáutica 172-1, de 1985* 187
  - 9.2.3 *Instrução do Ministério da Aeronáutica 172-1, de 1993* 189
- 9.3 Modelo atual: Instrução do Comando da Aeronáutica 172-1, de 2001 – apropriação de custos 193
  - 9.3.1 *Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag)* 203
  - 9.3.2 *Plano de contas* 206
- Referências 208

## **10 | CUSTOS NOS HOSPITAIS PÚBLICOS • 211**

- 10.1 Ambiente hospitalar 212
- 10.2 Experiência e ambiente do Hospital Universitário de Brasília (HUB) 215
- 10.3 Metodologia 217
- 10.4 Resultados 222
- 10.5 Conclusão 225
- Referências 226

**11 | EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS  
E TELÉGRAFOS (ECT) • 231**

- 11.1 Introdução 231**
- 11.2 A escolha do modelo 232**
- 11.3 Implantando o ABC em centros de  
processamento de objetos postais 233**
- 11.4 Etapas do projeto ABC 234**
- 11.5 Exemplo 236**
- 11.6 Processo decisório 243**
- 11.7 Conclusão 246**
  - Referências 246**

## Prefácio

O OBJETIVO DESTA OBRA É MOSTRAR QUE É POSSÍVEL CALCULAR CUSTOS no setor público brasileiro. Assim, para concretizar tal finalidade, a obra foi dividida em duas partes, pelas quais se distribuem 11 capítulos: a primeira parte, caracteristicamente teórica, vai até o Capítulo 7; e a segunda parte apresenta situações práticas, em que se busca demonstrar que é possível e útil determinar custos no setor público no Brasil.

A presente obra surgiu, pois, de uma série de pesquisas realizadas no Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação (Mestrado) em Ciências Contábeis, criado numa parceria entre quatro universidades federais (Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e Universidade de Brasília – UnB); sendo seus autores, professores, mestres e mestrandos do programa. O conteúdo dessa obra é, portanto, resultado do encontro de pessoas que possuem interesse na área de custos aplicada ao setor público.

Com isso, o público para este livro apresenta-se bastante amplo, incluindo os alunos de graduação, especialização e mestrado nas disciplinas da área pública e governamental; sendo, também, de interesse dos técnicos governamentais que desejam fazer com que as decisões sem respaldo técnico no setor público deixem de prevalecer.

Gostaria, portanto, de agradecer, em nome do grupo, a algumas pessoas que ajudaram na elaboração deste livro. Em primeiro lugar, ao professor Lauro Morhy, ilustríssimo ex-reitor da Universidade de Brasília, que, ao solicitar-me, no final de 2002, a coordenação de um grupo para calcular o custo de ensino do aluno da UnB, impulsionou o surgimento de uma série de pesquisas no

Programa de Mestrado em Ciências Contábeis; sendo, pois, sempre um grande incentivador e um parâmetro para todos nós. Em seguida, ao professor Jorge Katsumi Niyama, então coordenador-geral do programa; ao professor Elivânio Geraldo de Andrade, chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB; e ao professor Gileno Marcelino, então diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciências da Informação e Documentação (Face) UnB; todos esses que, de diversas maneiras, apoiaram nossas pesquisas. E, também, a Eduardo Tadeu Vieira e Nair Aguiar de Miranda, funcionários da Secretaria de Planejamento da UnB, que tiveram conosco sempre palavras motivadoras; à Luciana Helena C. M. Fonseca, funcionária da Face, que participou com uma série de revisões de texto, no intuito de encontrar a melhor forma escrita para o conteúdo do livro; bem como, aos alunos do Curso de Especialização em Contabilidade Governamental da UnB, que fizeram proveitosas sugestões ao texto.

Dessa forma, palavras de crítica, sugestão e apoio serão bem-vindas, podendo ser enviadas ao seguinte endereço:

**PROGRAMA MULTIISTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

*A/C professor César Augusto Tibúrcio Silva* da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciências da Informação e Documentação (Face), Universidade de Brasília (UnB)

Campus Universitário Darcy Ribeiro, caixa postal 04320, CEP: 70919-970  
Brasília-DF

Apresento, pois, a seguir, um breve currículo dos autores desta obra:

**BEATRIZ FÁTIMA MORGAN**, graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Especialista em Custos e Gestão

**Empresarial pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat). Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).**

**CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA, doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciências da Informação e Documentação (Face) - UnB. Professor do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).**

**JAMESON REINAUX DA CUNHA, graduado em Ciências Econômicas pela Universidade Gama Filho (UGF) no Rio de Janeiro. Mestre e especialista em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Mestrado em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).**

**JOSÉ FLÁVIO DE MELO MOURA, graduado em Ciências Contábeis e especialista em Contabilidade Pública pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Administração Financeira pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Mestrado em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).**

**JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO FILHO**, bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e em Ciências Econômicas pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) do Rio de Janeiro. Doutor em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).

**PATRÍCIA DE SOUZA COSTA**, especialista em Controladoria e Finanças pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Mestre pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais da Paraíba (UFPB), de Pernambuco (UFPE), do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).

**CÉSAR AUGUSTO TIBÚRCIO SILVA**

*Organizador*

*Brasília, 1º semestre de 2007*

# 1 | Contabilidade de custos

AS DIFERENTES ATIVIDADES DE UMA ENTIDADE REQUEREM DIFERENTES TIPOS de informações para o processo decisório. Esse aspecto também é válido para o governo e suas organizações em que, a todo instante, o gestor público necessita tomar decisões que sejam compatíveis com os interesses da sociedade.

Nos últimos anos, tem-se verificado um crescimento da necessidade de informações sobre as atividades desempenhadas pelo Estado. Diversos fatores fizeram com que isso ocorresse, entre os quais destacam-se: o aumento da complexidade do ambiente socioeconômico; a pressão da sociedade por maior participação do Estado na oferta de bens públicos com qualidade; a necessidade dos gestores públicos prestarem conta de seus atos, em decorrência do maior nível de fiscalização da eficiência e da eficácia<sup>1</sup> da alocação de recursos; o aumento na rapidez das mudanças sociais, políticas e econômicas; e a melhor formação dos gestores públicos.

O objetivo desse capítulo, pois, é contextualizar a contabilidade de custos, destacando seus objetivos e sua importância.

## 1.1 CONEXÃO ENTRE O REGIME DE CAIXA E O DE COMPETÊNCIA

Para o entendimento mais adequado da importância da contabilidade de custos no setor público, considere o exemplo de uma entidade pública que irá fazer investimentos no valor de 100 mil reais. A aquisição deverá trazer um conjunto de benefício para a população, muito embora represente uma despesa corrente anual adicional de 20 mil reais para os próximos cinco anos. Considere, a

<sup>1</sup> As palavras *eficiência* e *eficácia* são frequentemente utilizadas como sinônimas. Entretanto, elas serão utilizadas para exprimir conceitos distintos, conforme indicado a seguir: a *eficiência* relaciona-se ao modo certo de atuar ou produzir efetivamente, com o mínimo de perdas, gastos e esforços. A *eficiência* tem, portanto, o enfoque de fazer as coisas da maneira certa. A *eficácia* é a capacidade para produzir um resultado desejado, estando, portanto, mais voltada para dar atenção àquilo que precisa ser feito para alcançar o objetivo. A *eficácia* tem, portanto, o enfoque de dar

atenção às coisas certas. Enquanto

a eficiência se preocupa com o modo, a eficácia está voltada para o resultado. Como exemplo de eficiência sem eficácia, podemos citar que muitas vezes se gasta tempo e esforços, fazendo de modo correto coisas

que nem precisariam ser feitas, pois não levam ao resultado desejado. Aliar a eficiência e a eficácia consiste em eleger a eficácia como prioridade e, em termos de eficiência, aceitar o razoavelmente bom, não sendo jamais um perfeccionista. O conceito do razoavelmente bom deve ser suficientemente elástico para se adequar às situações.

título de simplificação, que a vida útil dos itens adquiridos seja também de cinco anos. O órgão público, ademais, espera ter recebimentos de pequenas taxas, pagas pelo usuário do serviço, no valor de 2 mil reais.

A Ilustração 1.1 apresenta o fluxo de entrada e saída de recursos desse projeto. Na primeira linha, tem-se a receita corrente a cada ano. Como o recebimento previsto é de 2 mil reais por ano, tem-se que ao final do projeto o governo terá receitas correntes de 10 mil reais. Na segunda linha, apresenta-se a despesa corrente, da ordem de 20 mil reais/ano ou 100 mil reais ao longo do projeto. Isso significa, pois, que o projeto trará um déficit corrente de 18 mil reais por ano ou 90 mil reais ao longo do projeto.

	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Total
Receita corrente		2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	10.000,00
Despesa corrente		20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	100.000,00
Déficit		18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00	90.000,00
Despesa de capital	100.000,00						100.000,00
<b>Total</b>	<b>100.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>18.000,00</b>	<b>190.000,00</b>

**ILUSTRÇÃO 1.1 Fluxo de entrada e saída dos recursos do projeto**

A contabilidade de custos trabalha com o regime de competência em lugar da mera mensuração das entradas e das saídas de recursos governamentais. Imagine-se que o fluxo de receita e despesa corrente seja coincidente com o registro desses itens pela contabilidade de custos e baseado no regime de competência. Considere-se que a contabilidade de custos seja implementada unicamente para alocar a despesa de capital – realizada financeiramente no ano

zero – no tempo da utilização do serviço. Essa distribuição temporal recebe a denominação de *depreciação*.

Existem diversas formas de cálculo de depreciação (linear, unidades produzidas, soma de dígitos, etc), mas para essa discussão não é relevante a escolha do método. Considere-se que a alocação da despesa de capital faz com que passe a existir uma despesa de depreciação ( $d_i$ ) na contabilidade de custos em cada ano. Com a depreciação, a contabilidade de custos apresentaria o relatório constante da Ilustração 1.2. Como a despesa de depreciação corresponde à alocação do investimento de capital, pode-se afirmar que a soma da despesa de depreciação é igual à despesa de capital ou  $d_1 + d_2 + d_3 + d_4 + d_5 = R\$100.000,00$ . Isso é verdadeiro, independente do fato da despesa de depreciação ser constante ou não. Por esse motivo, a terceira linha da ilustração apresenta, na coluna do total, o valor da despesa de capital.

	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Total
Receitas		2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	10.000,00
Despesas		20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	100.000,00
Despesas depreciação		$d_1$	$d_2$	$d_3$	$d_4$	$d_5$	100.000,00
Resultado		(18.000,00)	(18.000,00)	(18.000,00)	(18.000,00)	(18.000,00)	190.000,00
		$-d_1$	$-d_2$	$-d_3$	$-d_4$	$-d_5$	

**ILUSTRAÇÃO 1.2** Demonstrativo pela contabilidade de custos

Conforme pode ser notado, ao se comparar as Ilustrações 1.1 e 1.2, a contabilidade de custos não altera o resultado a longo prazo. Nas palavras de Christensen e Demski (2003), a mensuração baseada no caixa ou baseada

na competência são simplesmente duas maneiras de fazer contabilidade, e ambas, em princípio, são fontes de informação. Sendo assim, qual a razão para se utilizar a contabilidade de custos, até mesmo no setor público? Os capítulos seguintes discutirão, de maneira mais aprofundada, os critérios da contabilidade de custos.

## 1.2 RELEVÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A literatura contábil tem enfatizado a importância da contabilidade de custos apesar dos aspectos apresentados anteriormente. Entretanto, uma das principais discussões das metodologias de custos, para não dizer críticas, refere-se à arbitrariedade do processo de alocação. Mas, apesar desses problemas, as entidades públicas e privadas têm utilizado a contabilidade de custos no seu processo decisório.

Horngren, Foster e Datar (1997) destacam que o sistema contábil deve fornecer informações para cinco objetivos:

- 1 Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo** – a informação de custos pode ser relevante, por exemplo, para a decisão de escolha de novos investimentos. É importante destacar, no entanto, que a informação de custo deve estar associada aos benefícios sociais e às decisões na esfera política. Pois, dentro de uma unidade gestora, como é o caso de uma escola pública, o conhecimento do custo de diversos cursos oferecidos para a sociedade pode ajudar na escolha de qual deles deverá ser objeto de uma expansão de vagas.
- 2 Decisões de alocação de recursos** – envolve a criação de relatórios sobre alocação de recursos entre produtos, clientes, canais de distribuição, etc. Conforme será demonstrado no Capítulo 11, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), ao implantar seu sistema de custo, descobriu que

no passado fez alguns contratos de prestação de serviço com alguns clientes que não eram vantajosos.

- 3 **Planejamento e controle de custos das operações e das atividades** – diz respeito à criação de relatórios sobre custos e ativos por unidades gestoras, por centro de custos.
- 4 **Mensuração de desempenho e avaliação de pessoas** – refere-se à comparação entre valores orçados e valores realizados.
- 5 **Adequação com a regulamentação externa e exigências legais** – esse assunto será discutido no Capítulo 6, quando da necessidade de implantar um sistema de custo tendo por base a legislação existente. Em certas áreas, a captação de financiamento externo, até mesmo de instituições de fomento, está vinculada à implantação de um sistema de informação.

### 1.3 PROBLEMAS DA ALOCAÇÃO DE CUSTOS<sup>2</sup>

Além da importância da contabilidade de custos, é importante destacar que o processo de alocação dos custos – seja no tempo, seja para as atividades ou para as unidades organizacionais – tem sido recorrentemente questionado. As críticas ao processo de alocação dos custos são, basicamente, duas: decisões errôneas e arbitrariedade da alocação.

Com respeito às decisões errôneas, considere a Ilustração 1.3,<sup>3</sup> que consiste numa reprodução da Ilustração 1.1, exceto pelo fato de a receita corrente ser maior, possibilitando um superávit corrente para o projeto. A cada ano, ao ser avaliada pelo superávit corrente, a unidade gestora apresentará um resultado positivo. Caso a despesa de capital fosse alocada à medida que ocorresse a demanda social pelo serviço público, o resultado provavelmente seria negativo. Diante dessa expectativa, o gestor poderia postergar a despesa de capital no ano zero. E, nesse caso, a alocação de custos poderia induzir o gestor a decisões socialmente indesejáveis.

<sup>2</sup> Parcialmente baseado em Silva (1998).

<sup>3</sup> A questão das decisões errôneas tem sido analisada extensamente na literatura de custos sob a ótica da iniciativa privada. Nesse caso, a alocação poderia incentivar os gerentes a aumentar a produção para reduzir o custo do período.

	Ano 0	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Total
Receita corrente		22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00	22.000,00	110.000,00
Despesa corrente		20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	100.000,00
Superávit		2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	10.000,00
Despesa de capital	100.000,00						100.000,00
<b>Total</b>	<b>(100.000,00)</b>	<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>(90.000,00)</b>

### ILUSTRAÇÃO 1.3 Fluxo de entrada e saída de recursos do projeto

O segundo aspecto criticado na contabilidade de custos refere-se ao grau de arbitrariedade existente no processo de alocação. Esse problema decorre da existência dos denominados custos comuns, ou seja, custos que guardam uma relação com mais de um objeto de custo. Em algumas situações específicas, como é o caso dos denominados *custos conjuntos*, não existe um critério de alocação que possa ser considerado plenamente defensável. De certa forma, quanto maior a proporção dos custos comuns menos precisa será a informação de custo. Essa dificuldade levou alguns autores a posições extremadas, em que não se admite, sob nenhuma circunstância, a alocação de custo. A alocação é considerada como algo que prejudica o processo decisório, e, assim, as informações geradas nesse processo não deveriam ser levadas em consideração para fins gerenciais. Dessa forma, num processo de alocação, o especialista em custo deve selecionar um critério que, no entanto, nem sempre guarda uma relação de causa e efeito com o objeto do custo.

#### 1.4 A IMPORTÂNCIA DA ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Existem quatro motivos relevantes para se adotar a alocação de custos. Em primeiro lugar, o custeio por absorção cria numa organização um sistema de taxação que fornece aos seus gestores um indicativo de prioridade no consumo dos recursos. Considere uma entidade pública que possua dois recursos que possam ser substituídos como, por exemplo, máquina e homem. Cada gestor faz uma opção entre esses dois recursos a partir de um “preço” previamente dado. Assim o custo de um setor, sem qualquer alocação, é dado por:

$$C = C_m \times Q_m + C_h \times Q_h$$

Sendo:  $C_m$  = custo unitário da utilização da máquina;

$Q_m$  = quantidade de máquina utilizada;

$C_h$  = custo unitário da mão-de-obra;

$Q_h$  = quantidade de horas de mão-de-obra utilizada.

A escolha entre esses dois fatores de produção é feita levando-se em conta a produção e o custo de cada um. Suponha-se que a entidade pública passe a ratear os custos segundo a mão-de-obra. Com isso, o custo do setor será dado por:

$$C = C_m \times Q_m + C_h \times Q_h + C_r \times Q_h = C_m \times Q_m + Q_h (C_h + C_r)$$

Sendo  $C_r$  = custo unitário alocado ao setor

A introdução do custo alocado muda o custo do fator de produção mão-de-obra para o setor. Na verdade, o processo de alocação de certa forma distorce a relação entre os fatores de produção, induzindo o setor a usar mais dos equipamentos. Nesse sentido, a adoção da alocação funcionaria como um

imposto sobre a mão-de-obra, desencorajando sua utilização. Esse aspecto, de induzir a utilização de um recurso em detrimento de outro, foi descrito no estudo de Hiromoto (1988).

Em segundo lugar, a alocação de custos busca mensurar o esforço realizado pela administração pública para gerar um serviço. A utilização das informações de despesa corrente pode expressar uma parcela reduzida do verdadeiro custo do serviço público. Assim, basear as decisões nesse montante, sem levar em consideração as despesas de capital, implica uma transferência de renda disfarçada da sociedade para o demandante do serviço. Ademais, a desconsideração desses aspectos pode levar a um aumento na capacidade muito acima do necessário. É também errôneo imaginar que a diferença entre receita corrente e despesa corrente corresponderia ao denominado *custo incremental*.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Isso somente seria verdadeiro se a estrutura de custo pudesse ser representada por uma estrutura do tipo linear, ou seja,  $\text{custo} = \text{custo fixo} + (\text{custo variável unitário} \times \text{quantidade}) + \text{resíduo}$ , e o resíduo fosse insignificante.

Em terceiro lugar, a alocação tem um papel importante na contenção do uso de recursos que são compartilhados para mais de uma unidade. Considere-se uma entidade pública que compra uma máquina reprográfica para ser utilizada por várias de suas unidades gestoras. A inexistência de um sistema de alocação aos setores que utilizam o ativo aumenta o incentivo para as unidades gestoras utilizarem a máquina, uma vez que seu custo seria igual ou próximo de zero. Dessa maneira, a alocação de custo pode reduzir o consumo desnecessário, sinalizando o processo decisório.

Finalmente, a alocação pode trazer para o usuário informações úteis. Tome-se o exemplo apresentado nas Ilustrações 1.1 e 1.2. Considerando que a alocação da depreciação seja constante no tempo, ou seja,  $d_1 = d_2 = d_3 = d_4 = d_5 = 20$  mil reais, a apresentação de um ativo com valor bruto de 100 mil reais, depreciação acumulada de 60 mil reais e despesa de depreciação de 20 mil reais permite ao usuário ter a informação sobre a vida útil do ativo e, conseqüentemente, estimar futuras necessidades de reposição. Nesse caso, a idade do ativo é de três anos ou 60 mil reais/20 mil reais e deverá ser repostado em dois anos ou:

(100 mil reais – 60 mil reais)/20 mil reais. Desse modo, é possível afirmar que o regime de competência apresenta mais informação que o sistema baseado no caixa (CHRISTENSEN; DEMSKI, 2003).

### 1.5 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO NO BRASIL<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Baseado em Moura (2003).

Apesar de a necessidade da administração pública ter um sistema que permita o controle das despesas por programa e das unidades administrativas, esse assunto não foi normatizado, e tão pouco foi viabilizado qualquer sistema de custeio que estimulasse as unidades a exercer o controle de seus custos, tendo em vista que o banco de dados da área pública foi concebido para ser um instrumento de controle orçamentário, financeiro e patrimonial. E, atualmente, isso já não é mais suficiente, pois a administração pública passa por um processo de reestruturação.

Para Guimarães (2001, p. 40), a administração pública “está vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa, pois, já há algum tempo, alguns de seus setores permanecem sem a devida eficácia operacional e administrativa”. O modelo de gestão do Estado, previsto constitucionalmente, deve buscar a avaliação de seus resultados pela eficiência e pela eficácia. Isso decorre por que a contabilidade de custos, como um sistema de mensuração, relaciona insumos (como material, pessoal e instalações) com resultados ou benefícios atingidos e medidas financeiras. A ausência de um sistema de custo impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como prevê o dispositivo constitucional. Piscitelli (1988, p. 33) comenta que “a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”.

Ainda quanto à necessidade da administração pública por um sistema de custos, Guimarães (2001, p. 35) destaca:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

Uma situação em que a contabilidade de custos poderia ser útil, na administração pública, diz respeito ao processo de tomada de decisão quanto à distribuição ou ao corte de recursos das unidades gestoras de acordo com seu desempenho. Giacomoni (2002) afirma que ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisão no processo orçamentário.

Com esse enfoque gerencial que se quer dar ao Estado, a administração pública deve ser orientada para os resultados esperados pela sociedade, em que o custo é um componente desse resultado a ser atingindo. Tal ênfase permite que o gestor público não tenha suas iniciativas cerceadas ou limitadas por força de regras burocráticas.

Outro aspecto a ser considerado é o fato de que, no processo de planejamento orçamentário, os recursos não são alocados devidamente nos programas de governo a serem executados por cada entidade. É comum que diversas unidades desenvolvam mais de um programa de governo com determinadas dotações orçamentárias previstas em apenas um desses programas. Em um levantamento no orçamento federal de 2003, verificou-se a existência de 342 Unidades Orçamentárias, e destas, 303 têm dotação para pagamento de pessoal da ativa. Contudo, das referidas unidades, apenas nove fizeram previsão para despesas de pessoal em mais de um programa, as outras 294 apresentaram dotação em apenas um programa.

Isso mostra que existe muito a ser aperfeiçoado para que se obtenha uma efetiva contabilidade de custos. Segundo Leone (2000, p. 25), “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. E Silva (1999, p. 73) afirma que a administração pública “deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

## 1.6 ESTRUTURA DA OBRA

Conforme seu título, a presente obra estuda a utilização de sistemas de custos no setor público no Brasil e está dividida em duas partes: a primeira, de ordem mais conceitual, e a segunda (que se inicia no Capítulo 8) apresenta quatro estudos de casos de aplicação da contabilidade de custos no setor público brasileiro.

Para tanto, definimos o setor público de forma bastante abrangente, incluindo instituições de ações privativas do governo, como segurança e serviços públicos essenciais (educação, etc.), e a instituição pública de caráter empresarial, incorporando as empresas estatais.

Assim, o Capítulo 2 traz uma breve revisão de alguns conceitos úteis para o entendimento da contabilidade de custos. Enquanto o Capítulo 3 apresenta uma abordagem de cálculo de resultado para o setor público, utilizando os conceitos de custo de oportunidade; além de discutir questões conceituais referentes ao regime de caixa e competência e apresentar as diferenças existentes entre receita, despesa, ganho e perda. A continuação, o Capítulo 4 discute as peculiaridades de apuração de custos no setor de serviços, pois, apesar de que a presença do Estado se estende pelos mais diversos setores da economia, é no setor de serviços que sua atuação é mais marcante. O Capítulo 5, por sua vez,

irá explorar como a necessidade de apuração de custos surgiu na literatura da administração pública, por meio da denominada nova administração pública. Este capítulo traça, ainda, um perfil da corrente de pensamento que pretende melhorar a eficiência e a eficácia do Estado. O Capítulo 6 faz um retrospecto histórico da contabilidade de custos no Brasil, estudo que se prende, essencialmente, aos documentos legais. E o Capítulo 7 apresenta e caracteriza o principal sistema de informação do setor público federal: o Siafi, reconhecendo-se que qualquer desenvolvimento de custos deve utilizar-se das informações contidas nesse sistema.

A segunda parte da obra, então, diz respeito à apresentação de estudos de casos de apuração de custos no setor público. O primeiro estudo de caso (Capítulo 8) é o da Universidade de Brasília, em que a contabilidade de custos foi chamada para determinar o custo-aluno; o segundo caso (Capítulo 9) é o da Aeronáutica, em que o Siafi é utilizado como fonte de informação; e o terceiro estudo de caso (Capítulo 10) refere-se à apuração de custos em hospitais públicos. Finalmente, a obra encerra-se com a aplicação do custeamento por atividades na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (Capítulo 11).

## REFERÊNCIAS

CHRISTENSEN, J.; DEMSKI, J. *Accounting theory: an information content perspective*. Boston: McGraw-Hill Higher Education, 2003.

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

GUIMARÃES, K. M. S. Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXX, n. 128, p. 35-43, mar./abr. 2001.

HIROMOTO, T. Another hidden edge – Japanese management accounting. *Harvard Business Review*, Jul./Ago. 1988.

HORNGREN, C.; FOSTER, G.; DATAR, S. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

LEONE, G. S. G. *Custos, planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOURA, J. F. de M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 2003. 155 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

PISCITELLI, R. B. *O controle interno na administração pública federal*. Brasília: Esaf, 1988.

SILVA, C. A. T. Utilização do custeio por absorção para fins gerenciais. *UnB Contábil*, Brasília, UnB, v. 1, n. 1, 1998.

SILVA, L. M. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXVIII, n. 119, p. 36-48, set./out. 1999.



## 2 | Custos – aspectos conceituais

O PRESENTE CAPÍTULO TRAZ UMA REFERÊNCIA SOBRE ALGUMAS QUESTÕES ASSOCIADAS à contabilidade de custo e está dividido em cinco partes: a primeira apresenta a terminologia de custos; a segunda diz respeito à utilização da análise custo-volume-lucro e do ponto de equilíbrio; a terceira refere-se às situações de utilização de custos para decisões não rotineiras; a quarta apresenta a diferença entre o custeio por absorção e o custeio variável; e a quinta parte finaliza o capítulo com a diferenciação do custeamento por ordem e por processo. Uma discussão mais detalhada poderá ser encontrada nas obras sobre custos existentes.

### 2.1 TERMINOLOGIA E CLASSIFICAÇÃO

A palavra *custo* está ligada à mensuração, em termos monetários, dos recursos utilizados para algum propósito. Apesar dessa definição, no entanto, o termo tem sido utilizado para diferentes propósitos. Assim, quando se comenta sobre o custo de um serviço público, a pergunta natural que segue é: qual o custo? Isso decorre da existência de diferentes conceitos de custos usados para diferentes propósitos.

Uma classificação de custo possível é apresentada a seguir:

- 1 DE ACORDO COM A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA:
  - a. *Custo de fabricação*
  - b. *Despesas*

- 2 DE ACORDO COM A RELAÇÃO COM UM OBJETO DE CUSTO:
  - a. *Custo direto*
  - b. *Custo indireto*
- 3 DE ACORDO COM SUA RELAÇÃO COM A REALIZAÇÃO DO PRODUTO OU DO SERVIÇO:
  - a. *Custo do produto*
  - b. *Custo do período*
- 4 DE ACORDO COM A MUDANÇA EM RELAÇÃO À ATIVIDADE:
  - a. *Custo variável*
  - b. *Custo fixo*
  - c. *Custo misto*
- 5 DE ACORDO COM SUA RELEVÂNCIA PARA O PROCESSO DECISÓRIO:
  - a. *Custo controlável e custo não controlável*
  - b. *Custo padrão*
  - c. *Custo incremental*
  - d. *Custo afundado*
  - e. *Custo de oportunidade*
- 6 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

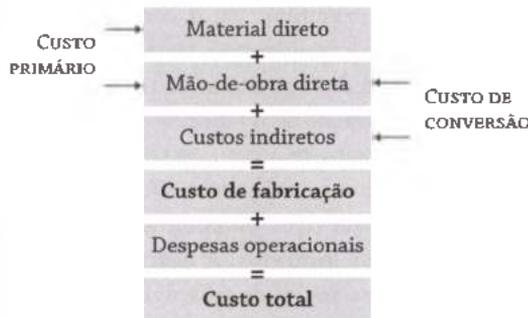
### **2.1.1 Classificação de acordo com a função administrativa**

Essa classificação é de grande valia para as áreas dos serviços públicos que possuem atividade fabril, pois, apesar da atividade fabril ser uma exceção no serviço público, é possível que o governo faça tais atividades ao fabricar papel-moeda, ao produzir medicamentos, ao gerenciar o tratamento de água e esgoto, etc.

Os custos de fabricação estão associados com as atividades industriais da empresa, sendo divididos em três categorias: materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos da fábrica. Os materiais diretos são todos os insumos

que se tornam parte do produto final, e o papel utilizado na fabricação do papel-moeda ou o insumo químico utilizado para fabricar uma vacina ou o cloro para tratar a água enquadram-se nessa categoria. A mão-de-obra direta refere-se ao custo do pessoal diretamente envolvido na fabricação do produto, abrangendo o salário e os encargos dos trabalhadores da fábrica. E os custos indiretos são aqueles outros não incluídos em materiais diretos ou mão-de-obra direta, tais como depreciação das máquinas, aluguel, seguro, entre outros.

A partir dessa divisão dos custos de fabricação são comuns dois outros tipos: custos primários e custos de conversão. Os custos primários correspondem à soma do material direto e da mão-de-obra direta, enquanto os custos de conversão são a combinação da mão-de-obra e dos custos indiretos. Uma relação entre o custo de conversão e o custo de fabricação apresenta, de forma aproximada, o agregado ao insumo que foi colocado no processo de fabricação. A Ilustração 2.1 apresenta, esquematicamente, esses conceitos:



**ILUSTRAÇÃO 2.1** Classificação dos custos

O termo *despesa*, por sua vez, tem sido utilizado como correspondente aos custos não fabris como, por exemplo, as despesas de venda, as despesas gerais e as despesas administrativas. De forma que a distinção pode ser melhor

entendida quando se imagina a Casa da Moeda do Brasil, entidade responsável pela fabricação do papel-moeda para o governo brasileiro. As máquinas utilizadas na fabricação do papel-moeda sofrem depreciação e, por esse motivo, devem ser consideradas para fins de apuração do custo, conforme debatido no Capítulo 1. Os móveis existentes na sede administrativa também sofrem depreciação. A diferença é que enquanto as depreciações das máquinas são classificadas como custos de fabricação, a dos móveis são despesa.

### **2.1.2 Classificação em relação ao objeto de custo**

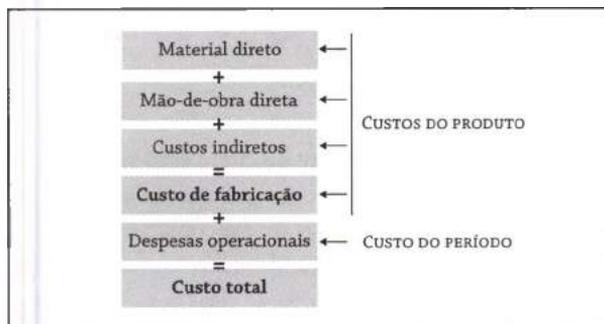
Os custos podem ser considerados como *diretos* ou *indiretos*, na medida em que podem ser vinculados a um objeto de custeamento em particular, como: produto, serviço, entidade.

Os *custos diretos* são aqueles diretamente vinculados ao objeto de custeio. Em hospitais públicos, por exemplo, custos com enfermeiras, medicamentos e raios X são custos diretos vinculados ao tratamento dos pacientes; e numa repartição pública, os custos dos funcionários responsáveis pelo atendimento devem, também, ser considerados como diretos.

Os *custos indiretos* referem-se aos custos que são difíceis de ser vinculados a um objeto de custeamento específico. Os custos que são divididos em diferentes departamentos, serviços ou clientes são denominados de *custos comuns* e também são custos indiretos. A despesa de propaganda do governo referente a um programa social desenvolvido, por exemplo, é um custo direto a esse programa, no entanto, a mesma despesa para um ministério é um custo indireto para cada um dos programas desenvolvidos pela unidade administrativa.

### 2.1.3. Classificação em relação à realização do serviço

Na área privada, os custos podem estar ou não relacionados com a geração de receita, sendo, portanto, classificados como custos do serviço/produto ou custo do período. Os *custos dos produtos* são custos estocáveis, ou seja, serão ativos até ser vendidos. Assim, quando ocorre a prestação do serviço ou a venda do produto, os custos são considerados como custos dos produtos vendidos e dos serviços prestados. De forma que todos os custos vinculados ao processo produtivo são *custos dos produtos*. Já os *custos do período* são aqueles não estocáveis, sendo considerados diretamente no resultado da unidade gestora. As despesas administrativas são custos do período. A Ilustração 2.2 apresenta a diferença entre ambos:



**ILUSTRAÇÃO 2.2** Classificação dos custos de acordo com a realização do serviço

### 2.1.4 Classificação em relação à variabilidade

A classificação dos custos, de acordo com seu comportamento em relação a uma dada variação do nível de atividade, tem sido extensamente utilizada, em especial para fins analíticos.

Os custos são denominados *variáveis* quando variam, na sua totalidade, na proporção em que muda o nível de serviço realizado por uma unidade gestora. Os materiais de consumo são exemplos desses custos.

Os *custos fixos* são aqueles que permanecem constantes, na sua totalidade, mesmo quando existe uma variação no nível de serviço prestado. Sendo um exemplo, o aluguel de um imóvel.

E os *custos mistos* são aqueles que variam com a mudança no nível de serviço, mas, ao contrário dos custos variáveis, não na proporção direta. Em outras palavras, são custos que possuem uma parcela variável e uma fixa. Por exemplo, o custo de energia pode ser considerado, em certos casos, um custo misto, pois existe uma parcela fixa e uma parcela que irá variar com o nível de atividade.

Essa classificação será melhor exemplificada no item 2.2.

### **2.1.5 Custo controlável e não controlável**

O custo é *controlável* quando o montante do custo está sob a influência do gestor responsável pela unidade ou pelo produto. O custo das cópias reprográficas, por exemplo, quando não terceirizado, pode ser considerado como controlável. E o custo é dito como *não controlável* quando seu montante não depende da influência do administrador. Um exemplo deste seriam os impostos.

Para o melhor entendimento, considere-se o seguinte exemplo: uma emenda orçamentária de um deputado federal criou uma unidade de vigilância sanitária numa cidade do Sul do país. Para que a emenda seja realizada, a vigilância sanitária necessitará realizar uma série de despesa de capital, além das despesas de custeio, a partir da abertura dessa unidade. Os custos decorrentes dessa emenda orçamentária podem, então, ser considerados como não controláveis para o gestor da unidade por não dependerem da sua decisão.

Considere-se uma outra situação na qual o responsável pela unidade gestora decide, a partir de estudos técnicos realizados pelo departamento de vigilância sanitária, a instalação de uma unidade de vigilância sanitária num outro município. Esses custos devem ser considerados, por sua vez, como controláveis.

Em situações práticas, essa segregação é bastante difícil, muito embora seja útil. Uma situação típica ocorre quando o responsável pela administração dos recursos humanos de uma unidade gestora decide não conceder um benefício previsto em lei para seus funcionários. Os funcionários, então, conseguem na Justiça esse direito. Assim, havendo previsão de que a unidade gestora irá perder a questão trabalhista, seu montante já deveria ser considerado no custo dos recursos humanos, segundo o regime de competência; existindo aqui uma dificuldade de determinar se o custo é ou não controlável.

A segregação dos custos em controlável e não controlável é importante para a avaliação de desempenho, pois seria razoável supor que o desempenho de um gestor só pudesse ser analisado a partir dos seus custos controláveis.<sup>1</sup> Duas situações práticas serão discutidas a seguir, a partir de exemplos hipotéticos, para demonstrar a dificuldade de segregar os custos controláveis dos não controláveis.

Considere-se um governo denominado Xislândia. Esse governo possuía uma relação eficiente com seus fornecedores, pagando em dia e de forma correta. Os custos dos serviços e dos produtos adquiridos pelo governo da Xislândia eram, até mesmo, um pouco menor que o praticado no mercado graças à quantidade e à confiança no recebimento.<sup>2</sup> Certo dia uma instituição financeira internacional exigiu que, para liberar um empréstimo à Xislândia, o país fizesse um ajuste nas suas contas e tivesse superávit financeiro. Esse empréstimo era fundamental para que o governo realizasse uma grande obra rodoviária, promessa de campanha eleitoral. O secretário do tesouro apresentou seu plano para a obtenção do superávit: redução da despesa do gabinete, incluindo o gasto com café, cópias reprográficas, energia, gasto de combustível, passagem, etc. O plano, no entanto, não

<sup>1</sup> Existem situações relatadas por diversos autores que têm demonstrado que o gestor pode exercer influência mesmo sobre os custos não controláveis. Vide Zimmerman (1997).

<sup>2</sup> Ou seja,  $cs < cp$  sendo  $cs$  = custo do setor público e  $cp$  = custo do setor privado.

foi bem recebido por parte dos integrantes da “alta cúpula” do governo, e o secretário do tesouro foi intimado a encontrar uma nova solução para o problema.

Dias depois, o secretário apresentou uma nova proposta: em lugar de fazer cortes nos gastos dos gabinetes, simplesmente, atrasar em um mês o pagamento dos fornecedores públicos. Com isso se ganharia um mês de desembolsos financeiros e se obteria facilmente o superávit necessário. A proposta, então, foi aceita e implementada. Os fornecedores, por sua vez, tiveram custos naquele mês: alguns tiveram que captar empréstimo de capital de giro numa instituição financeira para quitar seus compromissos financeiros; outros utilizaram uma reserva financeira existente; e alguns poucos, que não tinham acesso ao mercado financeiro, não pagaram seus compromissos no prazo. Desses, uma minoria não resistiu e faliu. Entretanto, a exceção feita indicou aos fornecedores que já não era confiável vender àquele governo e passaram a cobrar um pouco mais na venda ao referido governo, já prevendo um possível atraso nos pagamentos.

Em outras palavras, nas próximas compras, o governo da Xislândia vai arcar com um custo maior.<sup>3</sup> Esses custos refletem dois aspectos da mesma situação: em primeiro lugar, os fornecedores passaram a incluir na formação dos preços um adicional em decorrência de um novo possível atraso; em segundo lugar, alguns fornecedores, em decorrência da situação que enfrentaram para quitar suas dívidas, passaram a não vender para aquele governo, sendo substituídos por outros, que possuíam um preço maior. Nesse caso, cabe o questionamento de se na unidade gestora da Xislândia o custo maior é controlável ou não controlável.

O segundo exemplo hipotético também ocorreu na Xislândia, onde o Legislativo criou uma lei estabelecendo uma regra orçamentária que deveria ser cumprida em cada desembolso orçamentário: escolher o fornecedor pelo melhor preço. No mês seguinte, dois fornecedores de canetas esferográficas concorreram a um edital: o primeiro tinha uma caneta de qualidade a um preço de R\$ 0,40 a unidade; o segundo oferecia uma caneta sabidamente de baixa qualidade,

<sup>3</sup> Nesse caso o novo custo foi de  $cs^* = cs(1 + is)^n$ , sendo  $is$  = taxa de desconto que reflete o risco do setor público e  $n$  = número de dias previsto para o pagamento. Como consequência,  $cs^* > cp$ , indicando que passou a ser mais caro vender ao setor público.

a um preço de R\$ 0,35 cada. A decisão, então, foi pela aquisição da segunda caneta. Sendo que, uma unidade gestora que consumia 100 canetas por mês, a um custo total de R\$ 40,00, passou a consumir 180 canetas, a um custo de R\$ 63,00. Com isso, o acréscimo de R\$ 23,00 seria um custo controlável?

Uma extensão do segundo exemplo é imaginar que a lei tratava de dois produtos de igual qualidade, devendo-se, pois, escolher o de menor preço. O gestor responsável pela decisão de compra desconfiava que a segunda caneta era de pior qualidade, mas não tinha como provar. Nessa situação, o custo seria controlável?

Essas situações hipotéticas demonstram a dificuldade prática da utilização do conceito de custo controlável que, entretanto, deve ser considerado no processo gerencial.

### ***2.1.6 Classificação em relação à comparabilidade***

O *custo padrão* é aquele que foi cuidadosamente predeterminado. Uma das utilizações do custo padrão é a comparação deste com o custo real para determinar o desempenho de uma unidade gestora ou produto/serviço. Considere-se, pois, o exemplo de uma unidade gestora responsável por certos tipos de processos do Judiciário. Essa unidade possui os seguintes custos padrões por mês: pessoal = R\$ 2.000,00; material de consumo = R\$ 300,00; despesa de depreciação = R\$ 500,00; e custos indiretos = R\$ 1.200,00. Com isso, espera-se que a unidade irá analisar e encaminhar mil processos/mês. Como o custo total é de R\$ 4.000,00, o custo padrão de cada processo é de R\$ 4,00. Considere-se, ainda, que, ao longo do período de um mês, o custo total realizado foi de R\$ 4.200,00, embora a unidade gestora tenha analisado 1.400 processos. Isso fez, portanto, com que o custo real, de R\$ 3,00 por processo, fosse menor que o custo padrão (R\$ 4,00).

<sup>4</sup> Sobre a determinação dos padrões vide, como exemplo, Pereira (2001).  
 O custo padrão geralmente é expresso em termos de unidade.<sup>4</sup> Como representa o custo planejado, estabelecido antes do início de um programa ou exercício, diz respeito a um objetivo a ser alcançado. Por isso, o custo padrão possui basicamente os mesmos propósitos do orçamento.

<sup>5</sup> A alternativa considera que o convênio é interessante para o hospital público, pois irá reduzir seu custo de atendimento por incorporar a mão-de-obra da universidade.

### 2.1.7 Classificação em relação a decisões alternativas

O custo incremental diz respeito à diferença de custos entre duas ou mais alternativas, conceito esse muito útil no processo decisório.

Considere-se uma universidade pública que deseja criar um curso de Medicina. Para analisar essa proposta, pois, foi realizada uma análise para verificar seu custo. Parte do curso de Medicina irá funcionar nas instalações já existentes, ocupando uma área ociosa, entretanto, em relação aos custos envolvidos no processo, faz-se necessário a contratação de novos professores, além de existir um acréscimo no custo de material de consumo. Sendo a principal questão, a necessidade de um hospital-escola para os alunos. Duas alternativas foram consideradas: a primeira, um convênio com um hospital público, em que os professores atuariam em conjunto com os alunos;<sup>5</sup> e a segunda, a construção de um hospital-escola na própria universidade. A análise das duas alternativas encontra-se na Ilustração 2.3:

Em R\$ mil/ano	Situação atual	Com o curso de Medicina	
		Convênio	Hospital-escola
Material de consumo	9.200	11.040	13.800
Despesa de depreciação	3.900	3.900	5.460
Recursos humanos	24.500	31.850	31.850
Custos indiretos	12.700	12.700	12.700
<b>Total</b>	<b>50.300</b>	<b>59.490</b>	<b>63.810</b>

**ILUSTRAÇÃO 2.3** Custo incremental – exemplo

Para analisar o custo de implantação do novo curso, pode-se utilizar a técnica do custo incremental. Com o convênio, o novo curso terá um custo incremental total de R\$ 9.190,00 mil/ano, o que, dividido pelo número de alunos (estimado em 300), significará um custo unitário incremental de R\$ 30,63, aproximadamente. A decisão de construir o hospital-escola, por sua vez, terá um custo total de R\$ 13.510,00 mil/ano, em relação à situação atual, e de R\$ 4.320,00 mil/ano, em relação ao convênio. Assim, o custo unitário incremental do curso de Medicina para a situação da construção do hospital-escola será de, aproximadamente, R\$ 45,03/ano, em relação à situação atual, e de R\$ 14,40/ano, em relação ao convênio.

### 2.1.8 Custo afundado

O *custo afundado* diz respeito aos custos que já foram incorridos e que são irrecuperáveis, não sendo relevante para o processo decisório. Eles representam custo histórico ou custo passado. Esse talvez seja, pois, o conceito mais difícil da contabilidade pela confusão que provoca.

Considere-se o seguinte exemplo hipotético do governo da cidade de Ipsilândia.<sup>6</sup> O governo anterior iniciou a construção do metrô, tendo gastado R\$700 milhões. O novo governo, oposição ao anterior, assume e, então, decide paralisar as obras, sob o argumento de que eram necessários gastos adicionais de R\$ 300 milhões para finalizar o projeto e que os benefícios sociais estimados eram de R\$ 450 milhões.<sup>7</sup> Ou seja, a finalização do metrô iria gerar uma diferença do benefício-custo de R\$ 550 milhões. Entretanto, para fins de tomada de decisão, os R\$ 700 milhões são um exemplo de custo afundado. Tais valores podem, talvez, ser relevantes para os órgãos fiscalizadores do Poder Executivo ou para os políticos interessados numa comissão de inquérito. Mas a decisão a ser tomada é continuar ou não a obra. Nesse caso, em se continuando a obra, tem-se uma relação positiva de benefício-custo de R\$ 150 milhões e, assim, a decisão correta estaria sendo tomada.

<sup>6</sup> Esse exemplo ocorreu de fato, e os dados aqui apresentados foram alterados para não identificar os personagens.

<sup>7</sup> Sobre o cálculo dos benefícios sociais, vide Musgrave e Musgrave (1980).

Uma discussão do custo afundado (na prática) encontra-se no exemplo de uma pesquisa conduzida para descobrir uma vacina. Caso o resultado da pesquisa não seja alcançado, tem-se que os valores aplicados são considerados como *custo afundado*. Assim, aplicando o conceito de custo afundado, a decisão a ser tomada deve levar em consideração somente os valores relevantes para o processo decisório. Considere-se, ainda, outro exemplo, em que já tenham sido gastos R\$ 200 milhões na construção da nova sede de um tribunal, ainda não finalizada, e que existem três alternativas: terminar a construção e transferir a sede do tribunal para o local, vender o prédio da forma como está, ou não fazer nada, arcan-do com gastos de manutenção e vigilância. Novamente, a análise deve desprezar os valores de R\$ 200 milhões, já desembolsados, pois são custos afundados.

### **2.1.9 Classificação em relação à oportunidade**

O *custo de oportunidade* diz respeito ao custo por não tomar uma alternativa de ação. Para o entendimento, considere-se o exemplo, já mencionado, do Tribunal Regional do Trabalho. A decisão de terminar a construção do edifício e utilizá-lo como sede do Tribunal possui como custo de oportunidade a melhor alternativa disponível, no caso, provavelmente, vender o prédio da forma como está.

Uma alternativa prática para determinar o custo de oportunidade dos recursos públicos tem sido utilizar a taxa que o governo pagaria pelos seus empréstimos como sendo uma aproximação do custo de oportunidade. Essa opção necessita que se faça a escolha de uma taxa a ser utilizada. Conforme lembram Musgrave e Musgrave (1980, p. 147), essa opção é criticada pois

o governo, ao atuar como depositário dos interesses da sociedade, deve executar um projeto desde que este seja benéfico para a sociedade, não

devendo portanto se limitar à verificação da lucratividade do projeto para o Tesouro, isto é, se os retornos excedem os custos do emprestimo necessário ao investimento.

Os autores reconhecem no entanto, que o rendimento do título do governo serve como uma aproximação adequada.

Para os investimentos dos Estados e municípios, dever-se-ia utilizar como custo de oportunidade o rendimento dos títulos dessas Unidades da Federação. Entretanto, pelo fato de, em muitos casos, não existirem esses títulos no mercado, a alternativa do título do governo federal seria a aproximação mais adequada.

### ***2.1.10 Custeio baseado em atividades (ABC)***

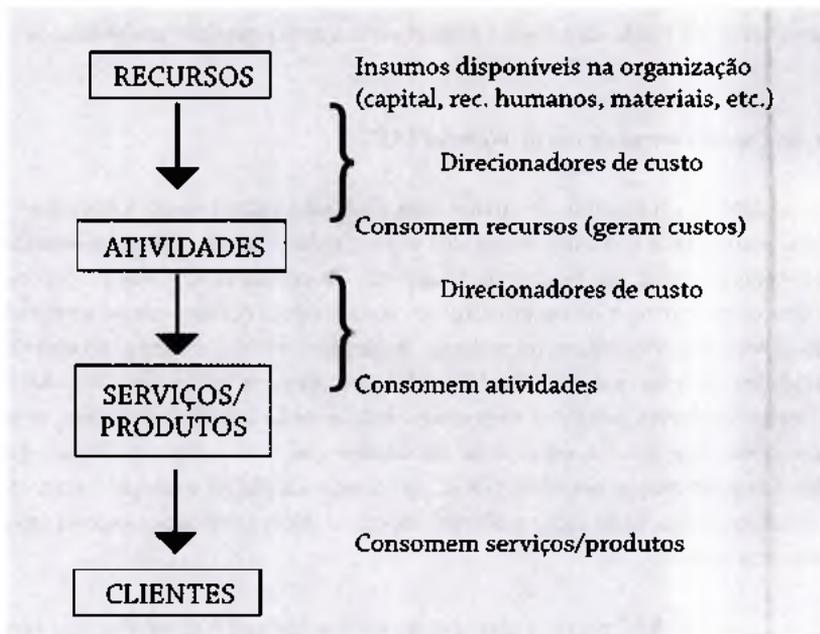
O ABC é um sistema de custos cujo foco está voltado para a obtenção de maior visibilidade e compreensão dos custos e dos fatores que os influenciam e contribuem para sua formação. O sistema de custos ABC parte da hipótese de que os produtos e os serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais. Portanto, só existirão atividades se houver demanda de produtos e serviços pelos usuários. Assim, os custos só devem existir se estiverem associados à missão da empresa, sendo casos opostos evitáveis, ou seja, as atividades que os consomem não agregam valor aos produtos ou serviços. O ABC, portanto, identifica a relação causa/efeito entre recursos, atividades e objetos de custo. Nesse sentido, Gouveia (1994) menciona que:

O ABC procura alcançar o custo-meta que é composto por todos os gastos efetuados na organização para atingir determinada participação de mercado. Isto é uma definição de renda agregada do lado

da oferta, pois engloba tudo quanto foi consumido mais o lucro desejado.

De forma que o custeio baseado em atividades focaliza a atenção no que é realmente importante: as atividades,<sup>9</sup> que custam recursos financeiros e que devem ser realizadas do modo mais eficiente possível, ou mesmo, alteradas, substituídas ou até eliminadas, caso não agreguem valor. As pessoas administram atividades e não custos.

\* Sendo atividade um fato, uma tarefa ou uma unidade de trabalho com uma determinada finalidade, o ABC utiliza o custo dessas atividades como base para alocação de custos para os objetos de custo (produtos, serviços ou usuários), sendo a atividade o centro do método.



**ILUSTRAÇÃO 2.4** Esquema básico do custeio baseado em atividades

Dessa forma, o sistema ABC envolve quatro etapas:

- 1) Identificar as atividades que consomem recursos, e atribuir os custos a estas.
- 2) Identificar os direcionadores de custos de cada atividade.
- 3) Computar uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação (cada atividade pode ter mais de uma taxa).
- 4) Atribuir os custos aos produtos/serviços, multiplicando a taxa o direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto/serviço.

Um estudo da aplicação dessa metodologia no setor público, no Brasil, será apresentado no Capítulo 11, quando se discorrerá sobre a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

## 2.2 ANÁLISE DE CUSTO-VOLUME-LUCRO (CVL)<sup>9</sup>

A análise custo-volume-lucro (CVL) ajuda os gestores no processo de decisão, a partir da segregação dos custos em fixos e variáveis, conforme definido no item 2.1.4. Entretanto, é importante saber que, apesar de sua utilidade, a análise CVL possui uma série de hipóteses simplificadoras, quais sejam:

- a. as receitas e os custos possuem um comportamento linear;
- b. os custos podem ser divididos, de forma adequada, em fixos e variáveis;
- c. os custos variáveis unitários e os preços unitários são constantes;
- d. não existe economia de escala; e
- e. o volume é o único fator que afeta o custo.

A utilização desse recurso no setor público pode ser importante para que o gestor possa, por exemplo, identificar o valor mais justo de uma tarifa pela utilização de um serviço público.

<sup>9</sup> Na contabilidade privada, a análise é denominada de custo-volume lucro (CVL). Apesar da denominação pouco apropriada a nosso ver, foi mantida essa nomenclatura. Algumas das idéias desse item basearam-se no artigo de Senge (1986).

### 2.2.1 Equações da análise CVL

Inicialmente, considere-se que o objetivo do setor público ao prestar um serviço para a população é fazer com que as receitas obtidas ( $R$ ) sejam iguais ao custo incorrido ( $C$ ), ou seja:

$$R = C \quad (2.1)$$

A receita equivale à tarifa cobrada de cada usuário do serviço ( $p$ ) pela quantidade de vezes que o serviço foi prestado ( $q$ ). Quanto ao custo, o mesmo corresponde à soma dos custos variáveis totais ( $V$ ) mais os custos fixos ( $F$ ), ou seja:

$$p q = V + F \quad (2.2)$$

Considerando que o custo variável total ( $V$ ) corresponde ao custo variável unitário ( $v$ ) vezes a quantidade ( $q$ ), tem-se:

$$p q = v q + F \quad (2.3)$$

Dessa forma, conhecendo o valor da tarifa cobrada ( $p$ ), além da estrutura de custos, é possível determinar qual a quantidade de serviço que deve ser prestada para que exista o equilíbrio entre as receitas e o custo, conforme equação 2.1. Fazendo as transformações, essa quantidade pode ser dada por:

$$\begin{aligned} p q - v q &= F \\ q (p - v) &= F \\ q &= F / (p - v) \end{aligned} \quad (2.4)$$

A expressão 2.4 diz respeito ao ponto de equilíbrio, ou seja, à quantidade de serviço que deve ser prestada para que o volume de receitas se iguale ao

dos custos. Uma alternativa é reorganizar a equação para obter a tarifa que seria cobrada, dado uma quantidade de serviço prestado:

$$p q = v q + F \quad (2.3)$$

$$p = v + F/q \quad (2.5)$$

### 2.2.2 Existência de subsídio cruzado

É sabido que em muitos serviços públicos não existe a cobrança de tarifas ou o valor cobrado não é suficiente para fazer face aos custos. Em outras palavras, a expressão 2.5 não é uma igualdade. Nessas situações, o poder público pode alocar verbas para complementar a diferença entre as receitas e os custos, existindo um subsídio cruzado aos consumidores daquele serviço público, com transferência de renda da sociedade (de arrecadações de outros serviços e impostos) para esses consumidores.

Observe a situação em que no serviço de custo não está sendo considerado a despesa de capital realizada por uma unidade gestora. Nesse caso, para que a igualdade 2.1 seja alcançada é necessário que:

$$p q + S = v q + F \quad (2.6)$$

Em que  $S$  = subsídio. Nesse caso, quanto maior o volume de despesa de capital, maior o subsídio. Trabalhando a expressão 2.6, tem-se:

$$p q = v q + F - S$$

$$p = v + (F - S)/q$$

### 2.2.3 Exemplos de aplicação da análise CVL

<sup>10</sup> Adaptado de *Exemplo 1*<sup>10</sup>  
Senge (1986).

Considere-se um Parque da Cidade que possui uma extensa área verde mantida pelo setor público; e junto ao parque existe um estacionamento, também mantido pela municipalidade, incluindo segurança, com capacidade para 3 mil usuários/mês ou 100 usuários/dia. Atualmente, o estacionamento é gratuito, mas os custos crescentes fizeram com que o poder público decidisse cobrar uma tarifa, com um custo variável estimado por carro de R\$ 2,00/mês incluindo principalmente, seguro; e um custo fixo identificável mensal (salários da mão-de-obra, equipamento de manutenção, etc) de R\$ 20.000,00. Além desse custo, a municipalidade quer que o estacionamento ajude a arcar com R\$ 10.000,00 de despesa mensal de manutenção do parque. Considerando um movimento de 150 usuários por dia, ou 4.500 por mês, deseja-se, pois, saber qual a tarifa a ser cobrada.

Utilizando a expressão 2.5, tem-se:

$$p = v + F/q \quad (2.5)$$

$$p = 2,00 + 30.000/4.500$$

$$p = R\$8,67 \text{ por carro.}$$

#### *Exemplo 2*

A Secretaria de Recursos Humanos (SRH) de um ministério está montando um curso de aperfeiçoamento para seus funcionários, e a verba existente é de R\$ 8.000,00 e a SRH está prevendo contratar um professor externo, cuja remuneração total é de R\$ 4.500,00. A SRH fez, ainda, um cálculo e estimou os

custos variáveis por aluno, referente a apostilas e a outros materiais didáticos, no valor de R\$ 90,00. Com base nesses valores, qual a quantidade de alunos que poderá fazer o curso?

Para resolver essa questão pode-se utilizar a expressão 2.3, com adaptações:

$$\begin{aligned} p q &= v q + F && = R \text{ (2.3)} \\ 8.000 &= 90 q + 4.500 \\ 90 q &= 3.500 \\ q &= 38 \text{ alunos} \end{aligned}$$

### Exemplo 3

A emissão de uma declaração de nada consta de um tribunal é atualmente emitida para o usuário por R\$ 8,00 cada documento. Sabe-se que, atualmente, são solicitadas mil declarações por mês, que o custo fixo do setor responsável é de R\$ 90.000,00 e que o custo variável é irrisório. Com base nessas informações, determine o subsídio que está sendo transferido para o solicitante da declaração.

Para resolver essa situação é necessário utilizar a expressão 2.6:

$$p q + S = v q + F \quad (2.6)$$

E, como o custo variável é irrisório ( $v = 0$ ), tem-se:

$$\begin{aligned} 8,00 \times 1.000 + S &= 0 + 90.000 \\ 8.000 + S &= 90.000 \\ S &= \text{R\$ } 71.000 \end{aligned}$$

Esse é, pois, o valor que a sociedade está subsidiando aos usuários dos serviços. E, a partir dessa informação, é possível determinar qual a quantidade necessária para que não exista subsídio. Nesse caso, utilizando novamente a expressão 2.6, tem-se:

$$8,00 \times q + 0 = 0 + 90.000$$

$$q = 90.000/8 = 11.250 \text{ declarações por mês.}$$

Uma análise alternativa é verificar qual o valor da custa a ser cobrada, mantendo uma quantidade de mil declarações por mês e considerando um subsídio igual a zero:

$$p q + S = v q + F \quad (2.6)$$

$$p \times 1.000 + 0 = 0 + 90.000$$

$$p = R\$ 90,00 \text{ por declaração}$$

#### Exemplo 4

O tribunal do exemplo anterior, na impossibilidade de cobrar R\$ 90,00 por declaração para os usuários sem condições financeiras, resolveu implantar uma política mista com preço subsidiado para esses usuários e preço normal para os outros usuários. Sendo estimado que 10% das declarações são para aquele tipo de usuários. Ou seja:

$$q = 10\% \times 1.000 = 100 \text{ usuários}$$

$$(1.000 - q) = 90\% \times 1.000 = 900 \text{ usuários}$$

Considerando, então, um preço subsidiado de R\$ 5,00, tem-se:

$$R = q \times p + (1.000 - q) \times p$$

$$R = 100 \times 5,00 + 900 \times p$$

$$R = 500,00 + 900 p$$

E como o custo é dado por:

$$C = qv + F$$

$$C = 0 + 90.000$$

$$C = 90.000$$

Utilizando a igualdade 2.1:

$$500,00 + 900p = 90.000$$

$$900p = 89.500$$

$$p = (89.500/900) = R\$99,44$$

### 2.3 CUSTOS PARA DECISÕES NÃO ROTINEIRAS

A situação de custos para decisões não rotineiras diz respeito às situações em que é necessário escolher entre alternativas. Questões como aceitar uma oferta especial, realizar ou terceirizar serviços, adicionar mais serviços ou utilizar os recursos escassos são respondidas a partir da contabilidade de custos.

Como nem todo custo é importante para o processo decisório, aqueles que o são recebem a denominação de *custos relevantes*. Os custos relevantes são basicamente os custos esperados no futuro que diferem entre as decisões alternativas. Logo, os denominados *custos afundados*, apresentados no item 2.1.7, não são considerados para fins da decisão. Os valores dos custos relevantes, quando analisados em conjunto com os da receita, podem proporcionar ao gestor a melhor decisão a ser escolhida.

De forma que, para utilizar a contabilidade de custos em situações especiais, é necessário observar que o processo decisório envolve quatro etapas (SHIM; SIEGEL, 1984):

- levantar todos os custos associados com cada alternativa disponível;
- retirar os custos afundados;
- retirar os custos e receitas que não diferem entre as alternativas;
- selecionar a melhor alternativa, com base nos dados de custos remanescentes.

Considere-se, pois, o seguinte exemplo: uma unidade gestora deseja substituir um equipamento de reprografia que foi comprado há três anos por R\$ 25.000,00. A nova máquina irá custar R\$ 50.000,00 e terá uma vida útil estimada de cinco anos, e, em termos produtivos, a nova máquina é idêntica à anterior, muito embora possua um custo de manutenção menor. Considere-se, ainda, que a unidade gestora não possua receita e que são feitas 120 mil cópias por ano. As informações disponíveis estão apresentadas a seguir, na Ilustração 2.5:

	Máquina atual	Máquina nova
Custo de aquisição	R\$ 25.000	R\$ 50.000
Vida útil estimada	8 anos	5 anos
Vida útil remanescente	5 anos	5 anos
Custos variáveis por cópia	R\$ 0,10	R\$ 0,08
Custos fixos: • Depreciação	R\$ 3.125	R\$ 10.000
• Manutenção anual	R\$ 3.000	R\$ 2.000
<b>Total de cópias/ano</b>	<b>120.000</b>	<b>120.000</b>

**ILUSTRAÇÃO 2.5** Comparação entre a máquina reprográfica atual e uma máquina nova

A segunda etapa diz respeito à retirada dos custos afundados. Nessa situação, o custo de aquisição da máquina atual e sua depreciação anual são custos afundados. E a terceira etapa é desconsiderar os dados de custo e receitas que não diferem entre as alternativas. No exemplo, o único item igual entre a decisão de comprar ou não a máquina reprográfica é a receita, que permanece igual a zero. Com base nisso, tem-se a Ilustração 2.6:

	Máquina atual	Máquina nova
Gasto de aquisição total		R\$ 50.000
Custo anual de operação:		
• Variável	R\$ 12.000	R\$ 9.600
• Variável	R\$ 3.000	R\$ 2.000
<b>Custo total anual de operação</b>	<b>R\$ 15.000</b>	<b>R\$ 11.600</b>
<b>Custo total de operação (5 anos)</b>	<b>R\$ 75.000</b>	<b>R\$ 58.000</b>

#### ILUSTRAÇÃO 2.6 Comparação das alternativas

A soma do gasto de aquisição de uma máquina nova com o custo total de sua operação é de R\$ 108 mil, superior, então, ao custo total de operação da máquina atual, de R\$ 75 mil. A decisão, portanto, seria de não adquirir a máquina nova.

## 2.4 CUSTEIO VARIÁVEL E CUSTEIO POR ABSORÇÃO

### 2.4.1 Custeio por absorção

Para apurar o lucro segundo o custeio por absorção, faz-se necessário calcular, inicialmente, o custo unitário do produto e, para tanto, utiliza-se a expressão 2.7:

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{Custo total}}{\text{Quantidade}} \quad (2.7)$$

Como o custo total é a soma do custo variável total mais o custo fixo total, tem-se:

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{Custo variável total} + \text{Custo fixo total}}{\text{Quantidade}} \quad (2.8)$$

Considere-se, então, à título de exemplo, uma unidade gestora com um custo fixo mensal de R\$27.000,00 e um custo variável por serviço prestado de R\$20,00. Sendo que foram produzidas 1.200 unidades do produto e vendidas 1.000 unidades. Com isso, é possível determinar o custo unitário utilizando a expressão 2.8:

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{R\$ } 20 \times 1.200 + \text{R\$ } 27.000}{1.200} = \frac{\text{R\$ } 51.000}{1.200} = \text{R\$ } 42,50 \text{ por unidade}$$

Existindo, ainda, uma tarifa pela prestação do serviço de R\$ 50,00, seria indicado um resultado por produto de R\$ 7,50. A Ilustração 2.7 apresenta a demonstração do resultado apurado, segundo o custeio por absorção.

Receita de vendas	R\$ 50,00 x 1.000 unidades	50.000,00
- Custo do produto vendido	R\$ 42,50 x 1.000 unidades	-42.500,00
= Lucro bruto	R\$ 7,50 x 1.000 unidades	7.500,00

**ILUSTRAÇÃO 2.7** Demonstração do resultado da aplicação de custeio por absorção (empresa exemplo)

#### 2.4.2 Custeio variável

O custeio variável tem por base a segregação dos custos em duas categorias: os custos que são influenciados pela variação no nível de atividade

da empresa, denominados *custos variáveis*,<sup>11</sup> e os custos que não são influenciados pela atividade da empresa, chamados de *custos fixos*, conforme visto no item 2.1.4. O custeio variável também se caracteriza por considerar todos os custos fixos como custo do período, ao contrário da absorção, que considera os custos fixos como custos dos produtos. Dessa forma, os custos fixos de uma empresa são considerados no resultado do exercício, mesmo se a empresa não tiver realizado nenhuma venda.

Utilizando o exemplo anterior e considerando a venda de mil unidades, pode-se determinar seu resultado segundo o sistema de custo variável. Esse valor encontra-se na Ilustração 2.8, na qual o custo da empresa no período se encontra discriminado em custo fixo e custo variável. Da receita de vendas é subtraído o custo variável, chegando-se ao conceito de *margem de contribuição*. E da margem de contribuição retira-se o custo fixo, no valor de R\$ 27.000,00.

<sup>11</sup> A idéia apresentada não deve ser confundida com as idéias dos itens 2.1.3 e 2.1.4, pois se refere ao sistema de custeio voltado para o resultado.

Receita de vendas	R\$ 50,00 x 1.000 unidades	50.000,00
- Custo variável	R\$ 20,00 x 1.000 unidades	-20.000,00
= Margem de contribuição	R\$ 30,00 x 1.000 unidades	30.000,00
- Custo fixo		-27.000,00
= Lucro bruto		3.000,00

#### **ILUSTRAÇÃO 2.8 Demonstração do resultado - variável (empresa exemplo)**

Assim, ao comparar as ilustrações 2.7 e 2.8 é possível perceber que os resultados são diferentes. Voltando ao valor apurado pela absorção, o custo de R\$ 42.500,00 pode ser segregado da seguinte forma (Ilustração 2.9):

Custo variável	R\$ 20 x 1.000 unidades	R\$ 20.000,00
+ Custo fixo		R\$ 22.500,00
= Custo do produto vendido	R\$ 42,50 x 1.000 unidades	R\$ 42.500,00

#### **ILUSTRAÇÃO 2.9 Valor do custo apurado pela absorção**

## 2.5 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTO

Os sistemas de acumulação de custo dividem-se em dois, a saber:

1. Sistema de acumulação de custo por ordem – os custos nesse sistema são acumulados a determinada unidade ou lote de um produto/serviço, que é comumente realizado sob medida ou por encomenda (por exemplo, um serviço de consultoria).
2. Sistema de acumulação de custo por processo – os custos de um produto/serviço são obtidos pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade (escala) de unidades produzidas, e não para um usuário exclusivo.

É importante que o analista de custos obtenha a informação adequada do objeto de custo, quanto a este ser exclusivo ou não para o usuário, pois, caso contrário, ele incorrerá no erro de escolha do sistema de acumulação de custo a ser adotado corretamente.

Para melhor compreensão, veja os exemplos de custeio por ordem e por processo no setor de serviços e no setor industrial, apresentados na Ilustração 2.10:

	Setor de serviços	Setor industrial
<b>Utilização do custeio por ordem</b>	Empresas de consultorias Agência de viagens	Montagem de aeronaves Construção de casas
<b>Utilização do custeio por processamento</b>	Atendimento de depósito bancário Entrega postal (de itens padrão)	Produção de gasolina Produção de bebidas

**ILUSTRAÇÃO 2.10** Diferença dos sistemas de acumulação de custo

Fonte: Horngren, Foster e Datar (2000)

As empresas que utilizam o custeio por ordem têm seus produtos/serviços bastante diferenciados. Comumente, as empresas de consultoria definem seu trabalho por ordem de serviço, que se diferencia de maneira especial pela complexidade entre os usuários. As empresas que utilizam o custeio por processo, por sua vez, fornecem produtos/serviços similares (alguns até idênticos) a seus usuários. Por exemplo, uma agência da previdência fornece o mesmo serviço a todos os seus usuários quando faz o processo de atendimento. Assim, o sistema de acumulação de custo por processo calcula a média dos custos para se conseguir o custo unitário de fornecer um serviço ou um produto semelhante a vários usuários.

#### REFERÊNCIAS

- GOUVEIA, F. A. *Custos bancários, introduzindo o Sistema de Custos Baseado em Atividades (ABC)*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–USP, São Paulo, 1994.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- MUSGRAVE, R.; MUSGRAVE, P. *Princípios de avaliação dos dispêndios públicos. Finanças públicas*. Rio de Janeiro: Campus, 1980.
- PEREIRA, C. M. *Administração estratégica de custos*. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade de Brasília, Brasília, 2001.
- SENGE, S. *Local government user charges and cost-volume-profit analysis. Public budgeting & Finance*. Autumn, 1986.
- SHIM, J.; SIEGEL, J. *Managerial accounting*. Nova York: McGraw Hill, 1984.
- ZIMMERMAN, J. *Accounting for decision making and control*. Boston: Irwin, 1997.



### 3 | Custos para resultado

Normalmente, o termo *custos* está associado às noções de avaliação de desempenho, gestão estratégica e lucratividade. A idéia é, por vezes, enunciada da seguinte forma: *gerencie seus custos para ser mais competitivo*. Essa associação só faz sentido se o sistema de informações gerenciais, que fornece os relatórios para os vários níveis decisórios da organização, for capaz de mensurar o fluxo dos benefícios decorrentes dos gastos, até mesmo custos, incorridos em cumprimento da missão da entidade.

Na verdade, não é possível pensar em custos, que significa o montante dos recursos comprometidos com o processo de se obter um outro produto ou serviço, desvinculado de sua representação positiva, que se traduz no benefício ou na vantagem utilizável. O que tem ocorrido, na visão dos sistemas de informações gerenciais tradicionais, é que os custos são mensurados no decorrer do processo físico-operacional do produto ou do serviço, mas os benefícios associados não o são. A consequência é uma geração de informação dissonante, em que primeiro ocorre o reporte do montante dos gastos e dos custos e só depois, por ocasião da venda do produto ou do serviço, se reconhece o montante das receitas, com a consequente possibilidade de se mensurar o lucro ou o prejuízo do período. Pensa-se que o reconhecimento dos custos deve ocorrer concomitantemente ao reconhecimento do benefício gerado, especialmente, quando envolver a prestação de serviços.

### 3.1 SISTEMA RELACIONAL NUMÉRICO

A preocupação em buscar a confrontação entre os custos previstos ou incorridos e os benefícios também previstos ou gerados, que são os frutos dos custos e/ou gastos realizados ou previstos, procura evidenciar, da forma mais fidedigna possível, o processo físico-operacional que está sob mensuração e análise.

A idéia é que o Sistema Relacional Numérico (SRN), que representa todo o esforço da contabilidade em definir conceitos de mensuração e comunicação dos eventos patrimoniais para estabelecer um processo de comunicação efetivo, traduza com exatidão o Sistema Relacional Empírico (SRE), que representa a ocorrência das transações e da movimentação dos recursos em cumprimento das etapas para atingir os objetivos da entidade. A Ilustração 3.1 resume os intentos vislumbrados na discussão, enfatizando uma abordagem sistêmica para o tratamento simultâneo dos fenômenos de investimentos, custos e benefícios.

Essa perspectiva também é adequada para uma abordagem de custos nas entidades da administração pública, dado que prestação de serviços públicos, de forma semelhante às entidades empresariais, depende da alocação de recursos escassos para que se concretize sua oferta para um usuário/cliente/cidadão cada vez mais exigente em termos da qualidade dos serviços prestados e da economicidade dos processos.

Dessa forma, o sistema de informações gerenciais, que operacionaliza o controle gerencial na entidade, deve se organizar para mensurar tanto os custos dos programas, dos projetos, das atividades e dos serviços públicos, quanto os benefícios econômicos e sociais gerados. Além disso, deve propiciar a confrontação entre esses benefícios e os custos incorridos ou previstos, de forma que seja possível uma apuração do *resultado econômico e social gerado* ou a ser gerado.



**ILUSTRAÇÃO 3.1 Reconhecimento simultâneo dos impactos de gastos e benefícios**

A associação, aqui discutida, entre a missão dos sistemas de custos na administração pública e a comunicação do desempenho e do resultado das ações dos gestores públicos está na base do ensinamento exposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – LC 101, de 2000), especialmente, o contido no §3º do Art. 50: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Uma leitura desse dispositivo legal, focada na capacidade conceitual da contabilidade em responder ao desafio de mensurar e comunicar sobre o binômio *avaliação e acompanhamento*, permite que haja uma inferência em torno da

simultaneidade entre o fenômeno da avaliação e o fenômeno do acompanhamento, em relação à gestão pública.

Avaliação, como concebido, contém a idéia de mensuração das métricas contábeis que reportam sobre desempenhos e resultados. E acompanhamento, como objetivo vinculado à avaliação, contém idéias associadas ao sistema de recompensas e substituição de procedimentos ineficazes.

O cumprimento desses objetivos, no ambiente do controle gerencial para as entidades da administração pública, depende do estabelecimento de conceitos adequados para os ativos, os passivos, as receitas, as despesas, os custos, os ganhos e as perdas no âmbito dessas entidades. Entende-se, pois, que uma base conceitual sugestiva deve considerar os elementos indicados nas próximas seções (RIBEIRO FILHO, 2002).

### 3.2 MENSURAÇÃO CONTÁBIL

De acordo com os artigos 34 e 35 e o §3º e incisos I, II e III, do Art. 106, da Lei nº 4.320/64, os balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, bem como a demonstração das variações patrimoniais e os demais anexos da própria lei são elaborados considerando-se as seguintes normas de avaliação:

- a) os débitos e os créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- b) os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- c) os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras;
- d) são admitidas reavaliações dos bens móveis e imóveis;
- e) são consideradas pertencentes ao exercício financeiro (que coincide com o ano civil) as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

O que se discute é que essas normas para avaliação, no âmbito de uma entidade pública, não permitem fazer inferências sobre *desempenhos e resultados*, tanto no sentido explicitado, como na perspectiva de avaliação da *eficiência*, do *resultado* e do *desempenho* definida na Constituição Federal (artigos 37 e 74) e na Lei Complementar 101/00. Nesse sentido, o sistema de informações gerenciais funcionará sob uma perspectiva de mensuração, identificados e acumulados no nível das transações, dos eventos e dos serviços.

Os seguintes itens procuram explicitar as bases de mensuração, bem como os momentos de reconhecimento contábil.

### 3.3 MENSURAÇÃO DE RECEITA

A idéia fundamental é que uma *receita* representa um potencial de benefícios que tem impacto positivo no ativo e no patrimônio líquido da entidade, porque os usuários/clientes, corporificados no mercado, permanentemente, atribuem um *valor de uso* àqueles benefícios. No entanto, o Art.9º da Lei nº 4.320/64, ao tratar da receita pública, coloca a sinonímia entre *tributo* e *receita*, enfatizando que o fruto do poder de império (os tributos) visa ao custeio das atividades gerais e específicas exercidas pelas entidades públicas. É importante destacar, no entanto, que essa ênfase perde sentido nos dias atuais, uma vez que adquirem importância as denominadas contribuições.

No modelo vigente, as receitas públicas são classificadas como: *receitas correntes*, aquelas oriundas da da receita tributária, receita patrimonial e das transferências correntes; e *receitas de capital*, aquelas oriundas de operações de crédito, alienações de bens e transferências de capital. Assim sendo, os recursos, identificados como receitas, não estão associados, necessariamente, ao potencial de serviços das entidades da administração pública. Em outras palavras, na medida em que não existe vinculação inequívoca desses recursos com o potencial

- de serviços da entidade, não é pertinente seu registro contábil como receita, porque tal conceito, como aqui apresentado, só se constrói como uma consequência do poder de avaliação do usuário/cliente/cidadão.

Essa concepção está ancorada na visão de que uma entidade pública se estrutura sob um *feixe de contratos* que demandam contrapartida específica. Dessa forma, receita pública efetiva seria, apenas, a contrapartida pela prestação efetiva de serviços aos usuários internos e externos, mensurada com base no custo de oportunidade. A expressão monetária do potencial de serviços que uma entidade pública possui é definida, pois, como receita, devendo ser reconhecida como tal nessas condições.

Deve-se enfatizar, ainda, que as ocorrências de atividades operacionais, além de causar impactos geradores de receita, geram impactos de natureza financeira, viabilizando o ingresso de recursos em caixa. O ponto relevante a ser frisado é que o ato de reconhecimento e mensuração da *receita* já considera o impacto financeiro, quando este existe.

### 3.4 MENSURAÇÃO DE GASTO, CUSTO, DESPESA E PERDA

As expressões *gasto*, *custo*, *despesa* e *perda*, por vezes, são utilizadas como sinônimos, quando, na verdade, cada uma possui seu significado. Conhecer o conceito de custo, por exemplo, possibilita evitar equívocos de atribuir, indevidamente, o consumo de recursos a determinado produto e/ou serviço sem que lhe tenha sido causa, ou até mesmo o contrário, ou seja, deixar de considerar um elemento como custo. Os não-familiarizados com os conceitos da contabilidade de custos, normalmente, consideram todos os gastos com estrutura (aluguel, telefone, depreciação, etc.) como custos do período, não tendo relação com o produto fabricado (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

Os balanços públicos evidenciam, com a expressão *despesa*, classificada em *corrente e de capital*, todo consumo de recursos orçamentários ocorridos no período. No entanto, os órgãos da administração pública possuem objetos de custos que, pela simples análise das despesas executadas, não é possível identificar quais de seus elementos e a quantidade destes que faz parte da apuração do custo. Denominar todas as despesas executadas no período como custo é negligenciar conceitos já consagrados pela contabilidade. Além do que, o emprego do conceito de custo auxilia no processo de controle e tomada de decisão. Assim, gestores com menos recursos necessitam da contabilidade de custos para melhorar a eficiência e a economia na utilização dos recursos (CHAN, 2003).

### 3.4.1 Gasto

Martins (2003, p. 85) define *gasto* como a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Por essa definição, é possível verificar que *gasto* representa todas as aquisições, tangíveis ou intangíveis, efetuadas pela empresa. Para que seja reconhecido o *gasto* não é necessário ocorrer o desembolso imediato ou o consumo do bem e/ou serviço adquirido, que pode ser a aquisição de máquinas e equipamentos à vista ou a prazo, a despesa com pessoal ocorrida em determinado período e assim por diante.

Os gastos podem ser divididos em *ativados e não ativados*. Gastos *ativados* são aqueles que poderão trazer benefícios futuros para a organização, sendo, portanto, registrados no ativo e transferidos para despesa à medida que ocorrer o consumo (benefício). Já os gastos *não ativados* são direcionados para custo do período na sua ocorrência sem haver a necessidade de serem capitalizados (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

A contabilidade pública no Brasil evidencia os gastos ocorridos em um período por meio do balanço orçamentário. Nele, é possível verificar, por meio das contas de despesa, o total de gastos ocorridos em determinado órgão da administração pública. Segundo Machado Jr. e Reis (2002), o elemento de despesa tem por objetivo identificar os objetos de gasto.

### 3.4.2 Custo

Enquanto o gasto representa todo o sacrifício efetuado pelo órgão, independentemente do fim a que se destina, atribui-se à terminologia de *custo* os itens que foram destinados a atingir determinado objetivo. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 19) definem custo como: “Um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”. Este fim pode ser qualquer elemento para o qual se deseja apurar o custo, denominado *objeto de custo*.

O Ibracon (1994, p. 113) assim definiu custo:

13. Custo – É o preço pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante do preço da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens ou serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual é adquirido um bem ou serviço, como o incorrido no processo interno da empresa para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno.

Conhecer o conceito de custos é fundamental para se identificar os recursos empregados em determinado objeto. No caso do setor público, por meio de um sistema de custeamento é possível acompanhar o desempenho físico e financeiro dos programas, dos projetos e das atividades e, com isso, avaliar o cumprimento das metas estabelecidas, bem como controlar o desempenho da

administração (SILVA, 1999). Exemplo disso é o que fizeram Leslie e Rhoades (1995): os autores, a partir da segregação dos custos administrativos dos custos com ensino e pesquisa ocorridos nas universidades e nas faculdades norte-americanas, puderam constatar que aqueles tiveram um aumento desproporcionalmente maior que estes.

Pode-se dizer que todo custo, em um primeiro momento, foi um gasto, mas que nem todo gasto será um custo. Nesse sentido, Silva, Niyama e Piscitelli (2001, p. 107) utilizaram a expressão gasto ao definir custo: “Gasto relativo a determinado item usado na produção de outros bens ou serviços. O custo só é reconhecimento como tal quando do processo produtivo.”

*Custo* é a medida monetária de sacrifícios de recursos destinados à obtenção de outros bens ou serviços. Conforme destacado anteriormente, o sistema tradicional da contabilidade pública estabelece, no Art. 99 da Lei nº 4.320/64, que os serviços públicos industriais *manterão contabilidade especial para a determinação dos custos*, visando à instituição de um ambiente de controle gerencial na administração pública, e a Lei Complementar nº 101/00 estabeleceu uma ampliação de alcance, reconhecendo a importância da análise de custos.

Identificar o montante de gastos, tanto de custos como de despesas, desvinculado de uma mensuração adequada para o fluxo de benefícios (traduzido em receitas), não configurará elemento bastante para a *avaliação e o acompanhamento da gestão pública*. Um sistema de custos funcionando na administração pública deve permitir a representação monetária correta dos processos físico-operacionais que ocorrem em suas diversas *unidades*.

Dessa forma, o sistema de custos para entidades da administração pública deve considerar as seguintes características:

- a) modelo de custo que seja defensável;
- b) existência de alocações que sejam defensáveis;

- c) possibilidade de cálculo da utilização do sistema por evento e *unidade funcional*;
- d) identificação dos custos de período no nível da entidade de acumulação pertinente, a exemplo de *unidade funcional*.

As entidades de acumulação de custos, que se traduzirão em contas codificadas em degraus analíticos, serão a expressão monetária das várias fases do processo de combinação de recursos e, desse modo, representarão a própria essência da atividade produtiva nas *unidades internas de uma entidade pública*.

Cada algoritmo de produção que conduz à obtenção de determinado tipo de produto ou serviço será definido como representativo do estado da arte tecnológica daquele processo, e este estado está relacionado à mensuração do custo padrão desse processo. As ações cotidianas de execução do processo fazem emergir diferenças que são analisadas comparativamente ao processo padrão para permitir aprendizagem e aperfeiçoamento contínuo em torno desse mesmo processo.

As contas representativas dos custos têm o papel de evidenciar os processos intermediários no patamar das *unidades internas* e, dentro destas, a movimentação dos recursos utilizados para a obtenção dos produtos e dos serviços que serão transferidos entre as *unidades internas*. A análise dos custos, portanto, interessa aos gestores dessas *unidades* na medida em que permite o estabelecimento de algoritmos produtivos mais eficientes, considerando-se o ambiente de controle gerencial discutido.

O controle de custos e despesas passa a ser preocupação efetiva de todos os envolvidos com prestação de serviços públicos, porque o usuário/cliente/cidadão estará, permanentemente, atribuindo um valor atualizado sobre os vários fluxos de benefícios produzidos. Com isso, a norma do §3º do Art. 50 da Lei Complementar nº 101/00 passa a adquirir uma força operacional marcada pela praticidade e pela utilidade.

### 3.4.3 Despesa

Aos sacrifícios que não mais trarão benefícios futuros denomina-se despesas. Quando ocorre o consumo do recurso este é confrontado com a receita do período para apuração do resultado. Despesa será, então, “um custo lançado contra a receita de um período contábil” (MAHER, 2001, p. 64). De forma que esse conceito traz a idéia de que para obter a receita é necessário o sacrifício de recursos.

A separação de custo e despesa pode parecer confusa, porém, quando analisada com base nos conceitos se torna mais fácil sua identificação. Para Hansen e Mowen (2001) os custos são incorridos para produzir benefícios futuros e, quando o benefício ocorre, tendo como consequência custos expirados, estes passam a ser despesas. De acordo com o exposto, Iudícibus (2000, p. 156) ressalta que: “Quando bens ou serviços são consumidos na produção de bens que ainda não deixaram a empresa, incorporam-se ao custo do produto, não se caracterizando, ainda, a despesa ou o custo do período”.

É importante entender essas distinções para observar que as despesas executadas, sejam elas correntes ou de capital, representam o consumo dos recursos financeiros e não os recursos econômicos disponíveis. Por exemplo, a aquisição de material de consumo no mês de dezembro/ $X_1$  para utilização em janeiro/ $X_2$  será evidenciada pela contabilidade como despesa ocorrida em  $X_1$ . Caso esse material seja destinado para utilização em um objeto de custo, o mesmo será considerado custo em  $X_2$ . Em outras palavras, a passagem do ativo para o resultado, como despesa, ocorrerá quando do uso do recurso.

O confronto da receita com a despesa não está associado com as entradas e com as saídas de caixa, mas com ganho da receita (reconhecimento) e com o fato de ter incorrido a despesa (IUDÍCIBUS, 2000). A essa forma de fazer contabilidade, denomina-se regime de competência, conforme destacado no Capítulo 1.

A contabilidade por regime de competência reconhece que há relações de contrato com outros agentes além dos acionistas. Nesse caso, registram-se os recursos que passaram e os que não passaram pelo caixa, assim como as obrigações com terceiros. Dessa forma, os direitos dos acionistas podem ser maiores, iguais ou menores que os registros efetuados no caixa da organização. Assim, numa contabilidade por regime de caixa, somente são registrados os recursos que transitaram pelo caixa, sendo por ele conhecidos os direitos dos acionistas (SUNDER, 1997). Já na contabilidade financeira, adota-se o regime de competência tanto para receitas quanto para despesas. Com isso, tem-se a apuração de resultado de um período (resultado = receitas – despesas).

No caso da contabilidade pública, o propósito de apuração de resultado não se configura, pois somente ocorre a despesa caso exista a receita. Assim, a despesa segue o regime de competência, no sentido em que está vinculado à receita e não a sua utilização; e a receita segue o regime de caixa. Portanto, no Brasil, a escrituração contábil nos órgãos da administração pública segue o regime misto (SLOMSKI, 2003, p. 31).

Considerando que a classificação da receita pública não guarda relação com um processo de avaliação do usuário/cliente/cidadão, o que se classifica como despesa pública igualmente padece dessa ausência conceitual intrínseca, que permitiria um processo de confrontação coerente como produtor de uma medida de resultado inequívoca.

Na verdade, a *despesa pública* é tratada de acordo com os estágios de: a) empenho, em que é caracterizada a definição de obrigação da entidade pública com o fornecedor, normalmente seguido da emissão da nota de empenho; b) liquidação, em que é verificado o direito do credor à luz da documentação comprobatória do fornecimento; e c) pagamento, em que é efetuada, por meio da emissão da ordem bancária, a transferência dos recursos financeiros para saldar o compromisso. E todo o esforço de evidenciação do sistema

de contabilidade pública tem sido no sentido de demonstrar os vários níveis da chamada *despesa pública*.

Os princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade são exercitados com preocupação nos procedimentos licitatórios: classificação econômica da despesa com sua desagregação no âmbito de programa e elemento, além da publicação de quadros demonstrativos com colunas comparativas de despesas por projetos e atividades.

O problema surge quando se pretende evidenciar a dimensão da *eficiência* (Art. 37 da Constituição Federal) e o *resultado* da gestão (Art. 74, Inciso II, CF). A idéia geral de *despesa pública* definida na legislação (Art. 12, §§ 1 a 6; e Art. 13 da Lei nº 4.320/64) considera todo o dispêndio realizado pela entidade, seja para manutenção das atividades (custeio), das subvenções sociais, das aquisições de bens móveis e imóveis, das aquisições de títulos e aumentos de capital.

Nesse ponto, cabe caracterizar que *despesas*, no sentido aqui discutido, devem traduzir, exclusivamente, fatores que são utilizados no processo de obtenção de *receitas*. O grau de associação entre *receitas* e *despesas* dependerá de cada serviço específico, sendo possível estabelecer vinculação lógica entre as despesas realizadas e as receitas obtidas.

Dessa forma, tem-se desdobramentos para as categorias de *receitas* e *despesas*, categorias, estas, associadas com os eventos de prestação de serviços em cada unidade de acumulação. O reconhecimento das despesas consideraria, também, uma vinculação com o período mensal, de forma que pudesse haver uma consolidação em torno da prática de avaliação de um exercício contábil.

Contudo, na administração pública não existe uma diferenciação entre *custos* e *despesas*, sendo os gastos contabilizados de forma geral como *despesa*, como afirma Cruz (2002, p. 71) ao comentar que: “na contabilidade pública todos os gastos são tratados genericamente como despesa.”

Além disso, pouco foi encontrado sobre custos na administração pública, provavelmente por não terem sido efetivados grandes empenhos sobre esse assunto, como lembra Slomski (2003, p. 376), ao comentar que: “a esse tema [custos nas entidades públicas] até o presente momento, no Brasil, dispensaram-se poucos esforços.” Verifica-se que o conceito de custo é colocado equivocadamente na administração pública, que o relaciona à execução orçamentária, conforme comenta Cruz (2002, p. 195):

Com frequência fala-se em custos no serviço público relacionado à execução da despesa orçamentária com algum indicador de serviço produzido ou gestado. Incorre-se em erro técnico, visto que o conceito de custos não está associado à aplicação de recursos orçamentários e sim ao consumo de bens e serviços no processo de produção – um conceito econômico.

No que se refere à despesa, verifica-se que os autores voltados para a iniciativa privada, conforme comentado anteriormente, conceituam-na como o uso do recurso para a obtenção de receita efetiva ou teórica. Entretanto, destoando daqueles autores, o conceito de despesa apresentado pelos autores com vocação para a administração pública, no Brasil, tem outro sentido, como pode ser observado a seguir. Baleeiro (1984, p. 65) apresenta dois conceitos para despesas públicas: o primeiro como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos, em que a despesa é parte do orçamento, estando classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções de governo; e o segundo como “a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público, dentro de uma autorização legislativa, para a execução de um fim ou cargo de governo”. Constituem-se como despesa pública, de acordo com Silva (2002, p. 124), os desembolsos realizados pelo Estado para atender aos serviços e aos encargos assumidos em benefício geral da comunidade, seguindo as prescrições legais da

Constituição, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos. E, mantendo o mesmo entendimento anterior, Kohama (2000, p. 7) conceitua despesa pública da seguinte forma:

Constituem despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos de patrimônio; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importância recebida a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Verifica-se que os autores voltados para a administração pública conceituam despesas como os gastos ligados à execução orçamentária e ao cumprimento das leis para que o Estado atenda a sua finalidade com a sociedade, diferentemente do conceito apresentado pelos autores voltados para a iniciativa privada. Essa divergência no conceito de despesa tem implicação no entendimento do princípio da competência na esfera pública.

#### **3.4.4 Perda**

As perdas representam aqueles gastos que não trouxeram benefício para o órgão. Maher (2001) classifica as perdas em: normais, aquelas unidades perdidas no processo regular da produção, e anormais, as unidades perdidas por razões não usuais. Nesse caso, as perdas normais são, em verdade, custo da produção, pois o consumo desse recurso é parte integrante da obtenção do produto. Enquanto as perdas anormais não são necessárias à obtenção do produto que, dessa forma, não é custo, mas despesa do período.

O boletim nº 4 do American Institute of Certified Public Accountants (Aicpa), ao definir os termos custo, despesa e perda, recomenda a utilização de custo para elementos relacionados com a manufatura; bem como materiais,

mão-de-obra e *overhead* devem ser descritos como custos e não como despesas. Enquanto o termo despesa deve ser relacionado a itens das despesas operacionais, de vendas e administrativos, além de juros e impostos. E as despesas incorridas de forma anormal devem-se considerar perdas.

Entende-se como *ganhos* e *perdas* a representação monetária de ocorrências extraordinárias que afetam positiva e negativamente o patrimônio líquido da entidade. Os *ganhos* surgem quando a riqueza líquida patrimonial, entendida como a diferença positiva entre dois patrimônios líquidos em datas distintas, aumenta independentemente das ações e das decisões dos gestores. Entretanto, ocorrem perdas quando a riqueza líquida patrimonial diminui em razão de fenômenos que surgem independentemente de ações racionais dos gestores.

Os gestores públicos tomam conhecimento de ocorrências de furtos, desvios e estragos, que geram *perdas*, e de doações de equipamentos e materiais, que geram *ganhos*, mas não é possível adotar ações prévias para determinar seus respectivos montantes. Assim, com o objetivo de minimizar as perdas, os atos gerenciais são executados a partir de um processo de responsabilização, com a abertura de processos administrativos de sindicâncias e inquéritos para a identificação de possíveis autores.

A idéia, portanto, é que o sistema de informações gerenciais contemple um conjunto de níveis contábeis, para acumulação de *perdas* e *ganhos*, em cada *unidade interna*, de forma que os valores sejam adequadamente identificados, ensejando um ambiente de controle gerencial mais efetivo com relação aos itens extraordinários.

Os *ganhos* considerariam as doações de materiais e equipamentos que, após sofrerem uma análise de seus respectivos potenciais de utilidade, seriam avaliados com base no valor de mercado, para aquisições à vista, e a variação patrimonial positiva seria considerada na *unidade interna* pertinente. E as *perdas* seriam atribuídas às *unidades* identificadas, também com base no valor à vista dos itens no mercado, de forma que haveria uma vinculação concomitante com os fatos.

### 3.5 ATIVO

O *ativo*, para os propósitos aqui discutidos, é a representação contábil de elementos, tangíveis ou não, que possuem um potencial futuro de *receita*. Todo *ativo* agrega um fluxo de benefícios futuro que vai se realizando na medida em que se executa os procedimentos operacionais inerentes ao cumprimento da missão organizacional.

A garantia de realização do fluxo positivo de benefícios, inerente ao ativo, depende da realização de um outro fluxo, negativo, representado pelos esforços realizados para sua manutenção. A contraposição desses dois fluxos produz um fluxo líquido que, pretende-se, seja positivo. No entanto, a avaliação dos bens móveis e imóveis de entidades da administração pública, de acordo com as diretrizes do inciso II, Art. 106 da Lei nº 4.320/64, considera estritamente o valor de aquisição ou o custo de sua produção ou construção. Todo o esforço da contabilidade pública, portanto, está voltado para o cumprimento dos requisitos legais, que envolve a aquisição dos bens por meio de procedimentos licitatórios, além do controle de sua existência física, pelos procedimentos para emplaquetá-los e relacioná-los.

A regra do custo de aquisição, produção ou construção, para a avaliação dos bens móveis e imóveis, de acordo com o §3º do mesmo Art. 106, considera, ainda, a possibilidade de reavaliações. De igual maneira, o sistema atual não considera os registros de depreciações dos bens, e as despesas de manutenções são consideradas separadamente, de acordo com o elemento de despesa que seja adequado. Assim, quando uma *unidade interna* planeja adquirir um *ativo* é necessário que o sistema de informações gerenciais permita análises em torno do seu fluxo de benefícios líquidos.

Uma possibilidade de mensuração do ativo diz respeito, por exemplo, ao fluxo de receitas futuras como expressão do custo de oportunidade de se ter serviços semelhantes de um outro ativo alugado. O fluxo de manutenções deve,

pois, expressar o custo de oportunidade de se adquirir os serviços de reparos no mercado de manutenções. Nessa possibilidade, então, os valores do fluxo de receitas podem ser descontados a valor presente da data de aquisição do ativo; bem como os valores de despesas de manutenção também podem ser descontados a valor presente da data do início do programa de manutenções. Dessa forma, o valor do ativo, no momento da aquisição, expressará seu fluxo de benefício líquido descontado. Sendo importante destacar que essa forma de mensuração é uma das existentes na teoria contábil, cabendo ao analista verificar a adequação dessa metodologia, fazendo uma análise do custo/benefício de implantar esse sistema de informação. Outras possibilidades são, ainda, admitidas na teoria contábil.

No momento em que o ativo é incorporado e tem reconhecido seu valor surge a figura de uma receita não realizada. De fato, os benefícios do ativo vão ocorrendo na medida da passagem do tempo, concomitantemente com a fruição do seu potencial acumulado e em paralelo com a implementação do seu plano de manutenção, conforme apresentado no Capítulo 1.

### 3.6 PASSIVO

Nas entidades da administração pública, em que existe vinculação orçamentária nos vários programas de trabalho com a especificação prévia dos recursos a serem alocados, conforme ocorre o empenho da despesa e não se efetiva seu pagamento, surge a figura dos *restos a pagar*. No momento em que o fornecedor de bens e serviços comprova, mediante documentação, que houve a materialização do fornecimento, o órgão de contabilidade analítica da entidade pública procede ao registro contábil, que identifica a responsabilidade da administração perante o fornecedor, devendo ser concluído com o regular pagamento. O *passivo*, entendido como uma contrapartida do ingresso de bens e direitos em troca de promessa de pagamento futuro, traduz-se, pois, como uma opção de financiamento para as atividades cotidianas da entidade.

No âmbito do sistema de informações gerenciais, concebe-se duas naturezas gerais de passivos, entendidos como obrigação com terceiros: um primeiro grupo refere-se aos valores que refletem o montante de fornecimentos de bens e serviços para a entidade pública, e o segundo diz respeito ao repasse dos recursos para complementação e reforço financeiro.

No primeiro caso, considere-se o exemplo de um setor de compras que adquire medicamentos e materiais médico-hospitalares e recebe um prazo para efetuar os pagamentos. Esse total, mensurado com base no menor preço de mercado à vista, traduz uma liberação de recursos que poderiam, a princípio e teoricamente, ser aplicados no mercado financeiro. Isso, porém, faz sentido somente nas situações em que uma unidade gestora pode, segundo sua constituição jurídica, fazer aplicações no mercado financeiro. Assim, no sentido de verificar o desempenho da unidade gestora é necessário comparar a diferença entre os preços à vista e a prazo, e verificar se o rendimento no mercado financeiro é superior ou inferior a essa diferença.

Considere, para exemplificar, a aquisição de determinado medicamento nas seguintes condições: preço a prazo (pagamento em 30 dias) = R\$ 100,00; preço à vista (preço conseguido pelo setor de compras) = R\$ 85,00; e taxa financeira = 1,0600% ao mês. A análise deve ser feita da seguinte forma:

Preço a prazo	R\$ 100,00
(-) Preço descontado a valor presente	R\$ 98,95
Diferença	R\$ 1,05
Preço a prazo	R\$ 100,00
(-) Preço à vista	R\$ 85,00
(=) Despesa financeira	R\$ 15,00
Ganho com a compra à vista	R\$ 13,95

No caso anterior, a opção deverá ser pela aquisição à vista, pois a taxa embutida pelo fornecedor no seu preço a prazo é superior à taxa de oportunidade (taxa financeira de aplicação) conseguida pelo gestor de compras. De fato, a taxa ( $i$ ), considerando-se um valor futuro (FV) de R\$ 100,00, um valor presente (PV) de R\$ 85,00 e um período ( $n$ ) de 1 mês, corresponde à 17,6470% ao mês. Tal taxa, embutida no valor da compra a prazo, é substancialmente superior àquela de 1,0600%, disponível para remunerar os recursos eventualmente *liberados* pela opção de trabalhar com recursos de terceiros; e que a efetiva implementação da decisão de comprar à vista depende da existência de recursos financeiros. Portanto, no momento em que existe a possibilidade de escolha entre comprar a prazo ou à vista, ocorre um ambiente de planejamento integrado efetivando a disponibilidade do dinheiro para que este possa ser utilizado quando necessário.

### 3.7 O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

No Brasil, a contabilidade pública adota um modelo de apropriação de despesa baseado no *empenho*. O empenho da despesa é definido pelo Art. 59 da Lei nº 4.320/64 como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.”

Machado Jr. e Reis (2002, p. 91), Kohama (2000, p. 59) e Slomski (2003, p. 31) comentam que o Inciso I do Art. 35 da Lei nº 4.320/64 confirma o regime de competência adotado no Brasil para a despesa legalmente empenhada, podendo esta ter sido paga ou não. Machado Jr. e Reis (2002, p. 91) completam afirmando que essas despesas empenhadas “constituem, portanto, a totalidade da execução orçamentária no exercício financeiro a que se referem”. E, no mesmo sentido, Kohama (2000, p. 59) argumenta que, no caso da despesa, o fato gerador é o empenho, pois é este quem cria para o Estado a obrigação de pagamento.

Contudo, o reconhecimento da despesa apresentado pelos teóricos voltados para a iniciativa privada associa despesa ao consumo de um bem para gerar receita. Existem, pois, basicamente duas diferenças entre os conceitos da iniciativa privada e os da administração pública. A primeira diferença é referente aos resultados a serem alcançados: na iniciativa privada, a receita é o objetivo a ser atingido ao se incorrer em uma despesa. Na administração pública, a despesa visa ao serviço (benefício) para a sociedade. A segunda diferença está no momento de reconhecimento da despesa: na iniciativa privada, o reconhecimento ocorre pelo consumo de bem ou serviço no processo produtivo, enquanto na administração pública o reconhecimento é considerado no empenho da despesa.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu Art. 9º, versando sobre o princípio da competência, apresenta que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que ocorrerem, sempre quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento, e define no §4º quando deve ser considerada a ocorrência da despesa.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade a terceiros;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo.

No apêndice sobre os princípios fundamentais de contabilidade, aprovados com a Resolução do CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, consta no item 2.6.1 que a compreensão do cerne do princípio da competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza, divididas em duas grandes classes:

1. qualitativas ou permutativas – somente alteram a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do patrimônio líquido;
2. quantitativas ou modificativas – modificam o patrimônio líquido e implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio para que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

Iudicibus (2000, p. 58) trata o princípio da competência como “princípio da realização da receita e da confrontação das despesas”, e afirma que não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delinável, mesmo que apenas como estimativa. Ainda Iudicibus (p. 156) comenta que o que caracteriza a despesa “é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionadas com a produção de vendas (produtos ou serviços) da entidade”. Nesse entendimento, a despesa não está relacionada diretamente à receita, mas a um produto ou a um serviço da entidade.

Do exposto, com base nos autores citados e e nas Resoluções do CFC, verifica-se que o princípio da competência está associado ao consumo de recursos para geração de receita ou serviços em dado período. Portanto, afirma-se que o empenho caracteriza a despesa e, como consequência, o regime de competência não se coaduna com os conceitos de despesas apresentados inicialmente. Reforça esse aspecto o conceito apresentado por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 236):

Por definição, uma *despesa ocorre quando bens ou serviços são consumidos ou utilizados no processo de geração de receita*. O registro de despesa é provocado pelo registro dessa atividade nas contas, ou por sua inclusão em demonstrações financeiras. *O registro de uma despesa pode coincidir com a atividade de utilização dos bens ou serviços; ou pode ser posterior a essa atividade; ou, ainda, em casos excepcionais, pode preceder a ocorrência da atividade (grifo nosso).*

Associando-se a isso, a própria Lei nº 4.320/64 caracteriza que o empenho é emitido antes da realização da despesa, ou seja, não é o fato da emissão do empenho que serviria para caracterizar o reconhecimento da despesa. A citada lei admite, contudo, que em casos especiais será dispensada a emissão da nota de empenho:

**Art. 6º – é vedada a realização de despesa sem prévio empenho.**

§ 1º – em casos especiais, previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da nota de empenho.

Assim, o princípio da competência pode ser aplicado na contabilidade pública, desde que a despesa seja considerada no momento do consumo de recursos para a realização de um bem ou serviço para benefício da sociedade (liquidação) e não pela emissão do empenho. Isso aproximaria o conceito de despesa entre a iniciativa privada e a administração pública no Brasil. Essa aproximação está ocorrendo nos países onde o modelo de administração pública prevê a busca da eficácia e da eficiência, como será comentado nesta obra.

### 3.8 CONCLUSÕES

Toda essa concepção para a abordagem de custos na administração pública permite conceber uma perspectiva que considera uma vinculação lógica, conceitual e concomitante entre os conceitos de custos, resultados e desempenhos. Na verdade, os entes públicos, na essência de sua atuação, procuram agregar valor adicional aos recursos que utilizam a fim de gerar *efetividade* na sua atuação.

A Ilustração 3.2 procura evidenciar uma necessária substituição de paradigmas quando o interesse for avaliar e acompanhar o desempenho dos entes públicos.

Equação 1: RECEITA = DESPESAS

Equação 2: RESULTADO ECONÔMICO = RECEITA - CUSTOS

**ILUSTRAÇÃO 3.2 Ambientes de gestão: o enfoque tradicional e o enfoque da eficácia**

Poder-se-ia representar, numa perspectiva contábil, os dois ambientes de gestão que se discute nas equações 1 e 2, indicadas na ilustração anterior. A primeira equação denota que os recursos disponibilizados pelo orçamento (considerados como receitas) devem ser aplicados em despesas (atendimento público). E a segunda equação denota que as despesas (atendimento público) ocorrem porque um fluxo de benefícios foi gerado primeiro (receita).

A idéia de avaliação de desempenho no ambiente representado pela Equação 1, que reproduz a visão tradicional de execução orçamentária na contabilidade pública, fica prejudicada pela indução imediata: para se aumentar o atendimento público (despesa) é necessário aumentar a receita, o que acarreta alocações adicionais, sem o comprometimento com rotinas de aperfeiçoamento contínuo das tarefas realizadas. O aumento das receitas, por sua vez, ocorre ou por tributação adicional ou por transferências de outros programas. Esse primeiro ambiente apresenta-se, desse modo, inibidor da melhoria contínua, da eficiência e da produtividade.

A idéia de avaliação de desempenho, implícita no ambiente representado na Equação 2, considera que a receita é fruto de uma avaliação do custo de oportunidade do usuário/cliente, portanto externa ao gestor, que contribui para a formação do resultado. Assim, para a obtenção de maiores resultados, o gestor dispõe de dois caminhos: aumentar a receita seja por um aumento do preço praticado, seja por um aumento do volume de serviço fornecido, mantendo-se o nível de despesa e/ou custo constante; ou reduzir o nível de despesa e/ou custo, mantendo-se a receita constante. Na medida em que alterações na *tabela de preço de transferência* não estão ao alcance do gestor, o modelo de gestão fica definitivamente focado: produzir melhor, utilizando

todo o instrumental de análise de despesas e custos disponível, *para fazer mais benefícios com menos recursos.*

O ambiente representado na Equação 2, por outro lado, propicia o interesse, a participação e o envolvimento das pessoas em todas as etapas do processo de prestação de serviços das entidades públicas *porque traz ao conhecimento, por meio do resultado econômico, das conseqüências advindas de decisões em torno de alocações e manuseio de recursos que são escassos.*

#### REFERÊNCIAS

AICPA. *Accounting Terminology Bulletin n. 4, Cost, expense and loss.* Nova York: Aicpa, 1957.

BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças.* 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, 25. ed. at. e amp. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei n. 4320/64, de 17 de março de 1964 – estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 23 mar. 1964.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 5 maio 2000.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993 – dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade, *Conselho Federal de Contabilidade.*

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994 – aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade, *Conselho Federal de Contabilidade*.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, CIPFA, p. 13-20, 2003.

CRUZ, F. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBRACON. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública - teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LESLIE, L. L.; RHOADES, G. Rising administrative costs. *Journal of Higher Education*, v. 66, n. 2, p. 187-212, 1995.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C. *A lei 4.320 comentada: com comentários atualizados à lei de responsabilidade fiscal*. Rio de Janeiro: Ibm, 2002.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

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

RIBEIRO FILHO, J. F. *Modelo gerencial para eficácia de hospitais públicos: análise no âmbito de uma entidade de ensino e assistência*. Tese (Doutorado)–FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

SILVA, C. A. T.; NIYAMA, J. K.; PISCITELLI, R. B. *Exame de suficiência em contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SUNDER, S. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.



## 4 | Custos em serviços

Uma vez que a atuação do setor público ocorre, preponderantemente, no setor de serviços, o presente capítulo torna-se fundamental para o perfeito entendimento das escolhas a serem feitas na definição do sistema de custos e tem por finalidade contextualizar o próprio setor de serviços, apresentando suas características relevantes e o impacto que exerce sobre as escolhas da contabilidade de custos. Inicialmente, pois, se discute a classificação do setor de serviços, e, numa segunda parte, apresentam-se as principais características do setor de serviços e seu impacto no sistema de custos.

### 4.1 CLASSIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS

A grande diversidade do setor de serviço dificulta satisfazer os enfoques gerenciais utilitaristas, referentes à prática do custo nas organizações de serviço, o que se reflete nas várias maneiras de classificar as atividades desenvolvidas pelo setor de serviços, que deveriam seguir, como requisito para uma boa classificação, a idéia de que esta deve ajudar na análise do setor e oferecer perspectivas estratégicas. Adiante (Ilustração 4.1), e seguindo a proposta de Schmenner (1995), se apresenta uma possibilidade de classificação relacionada ao observado anteriormente.

As implicações de uma classificação dos serviços passam, necessariamente, por algumas indagações, tais como: qual a natureza do ato de serviço; que tipo de relacionamento tem a organização do serviço com seus usuários; qual o espaço existente para a personalização e para a avaliação por parte do prestador

de serviço; qual a natureza da oferta e da procura quanto aos serviços; e, o mais importante, como o serviço é prestado?

Cada uma dessas perguntas será respondida a seguir por meio da classificação dos diferentes tipos de serviços em modelos que podem ajudar a entender melhor a natureza do serviço prestado e a reconhecer que as semelhanças entre os diversos tipos de serviços ajudam a encontrar novas idéias e novos parâmetros para ação.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Um exemplo na área de custos: saber qual é o custo de atendimento de uma agência bancária e utilizar esse valor como um parâmetro inicial para determinar o custo de uma agência de previdência social.

#### 4.1.1 Natureza do serviço

O serviço foi descrito como um fato, um ato ou um desempenho (BERRY, 1980), sendo dois de seus itens fundamentais: a quem (ou a quê) o ato (ou ação) é dirigido e se o ato é tangível ou intangível em sua natureza. Utilizando o modelo de Schmenner (1995), visualiza-se o setor de serviços em termos de distintos processos; e, assim, as organizações podem ser classificadas e estudadas segundo o grau de utilização de mão-de-obra e o grau de interação, entre outros aspectos.

Natureza do serviço	Receptor do serviço	
	Pessoas	Cosas
<b>Ações tangíveis</b>	Dirigidas à necessidade do corpo humano	Dirigidas a bens e outras propriedades
<b>Ações intangíveis</b>	Dirigidas à mente	Dirigidas aos interesses pessoais

**ILUSTRAÇÃO 4.1** Classificação do setor de serviços

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

Com base na Ilustração 4.1, duas perguntas permitem desenvolver um sistema de classificação em quatro formas: quem é o receptor do serviço e qual

a natureza do serviço? A partir desses questionamentos, o setor de serviços envolve: (1) atividades tangíveis para o corpo físico das pessoas, tais como transporte aéreo, corte de cabelo e cirurgia; (2) atividades tangíveis para bens, como cargas aéreas, serviço de jardinagem e cuidado veterinário; (3) atividades intangíveis dirigidas à mente das pessoas, tais como programas radiofônicos e educação; e (4) atividades intangíveis dirigidas a interesses pessoais, tais como seguro, investimentos bancários, segurança pública e consultoria.

Essa classificação é útil por ajudar a responder às seguintes perguntas:

- A presença física do usuário, durante a prestação do serviço, é necessária: de maneira integral, somente no início ou no término da atividade, ou não é necessária?
- É necessária a presença “mental” do usuário durante a prestação do serviço? Pode essa presença ser mantida com distâncias físicas, pelo correio ou por comunicações eletrônicas?
- De que modo o objetivo do serviço é modificado pelo seu recebimento? E que benefícios resultam dessas “modificações” para o usuário?

Nem sempre é óbvio o que é o serviço, ou o que ele representa para o usuário, porque ele é efêmero e depende da percepção do usuário que recebe a prestação do serviço. Identificando o objetivo do serviço e depois examinando como é modificado ou trocado no seu recebimento, pode-se desenvolver um raciocínio mais eficaz sobre a natureza de seu produto e os benefícios essenciais que oferece.

Se os usuários precisam estar fisicamente presentes durante a prestação do serviço, então eles devem, por exemplo, entrar na fábrica e ali permanecer enquanto o serviço estiver sendo feito. A satisfação com o serviço, pois, será influenciada pelas suas percepções quanto às interações que tiverem com o pessoal executante, pela natureza das instalações e, talvez, também pelas características de outros usuários usando o mesmo serviço. Assim, as questões de congruência de situação e de

horário assumem grande importância quando um usuário tem de estar fisicamente presente ou deve aparecer pessoalmente para iniciar e/ou terminar a transação.

Trabalhar com uma organização de serviço a distância, ao contrário da situação anterior, pode significar que um usuário nunca vê as instalações do prestador do serviço e que, também, pode nunca encontrar um servidor face a face. Nessa situação, o resultado do serviço prestado é importante, mas o processo da prestação do serviço pode ser de pouco interesse, pois o usuário nunca frequenta ou chega perto da “fábrica”. Por motivos operacionais, pode ser conveniente distanciar o usuário da fábrica e transformar um serviço de *grande contato* em um de *pouco contato* (CHASE, 1978). As chances de sucesso dessa tentativa serão aumentadas quando os novos procedimentos também oferecerem aos usuários maior comodidade. Alguns dos serviços destinados a “coisas” mais do que às pessoas exigiam, anteriormente, a presença do usuário e, agora, são prestados a distância, por exemplo: alguns serviços financeiros há muito usam os correios para poupar aos usuários do incômodo de visitas a determinada agência bancária. Isso porque, hoje, novos canais de distribuição eletrônica possibilitaram oferecer prestação imediata de serviços financeiros a um grande rol de locais alternativos, por meio da internet, como, por exemplo, o serviço bancário de conta corrente, com os caixas de auto-atendimento em aeroportos ou *shopping centers*, e o pagamento de contas pelo telefone, pelas caixas pagadoras em lojas varejistas, ou pela internet.

Visando tanto a imaginação criativa quanto a natureza de seus serviços, os gerentes das organizações de serviço podem identificar oportunidades alternativas mais convenientes para a execução ou mesmo para transformação do serviço em um bem manufaturado. Por exemplo, serviços intelectuais, como a educação, não exigem, necessariamente, atendimento pessoal desde que possam ser prestados por meio dos correios ou de meios eletrônicos; um bom exemplo é o ensino a distância, que usa programas de televisão ou internet.

#### 4.1.2 *Relacionamento com o público-alvo*

No setor de serviços, os usuários (pessoas físicas ou jurídicas) podem estabelecer relações ininterruptas com as entidades e podem receber serviço em base contínua, ao contrário do que ocorre, geralmente, no setor industrial, que oferece um modo de categorizar os serviços, baseado no relacionamento com os usuários: relacionamento de associação, como nas assinaturas de telefone, serviços bancários e médicos de família; ou na inexistência de uma relação formal de prestação de serviço. Além disso, o serviço pode ser prestado em base contínua ou cada transação pode ser considerada de forma separada. A seguir, a Ilustração 4.2 mostra uma matriz 2x2 resultante dessa classificação, com alguns exemplos em cada categoria.

Natureza do serviço	Tipo de relacionamento	
	Relacionamento de associação	Nenhum relacionamento
<b>Prestação contínua</b>	Seguros, serviço bancário, matrícula escolar, assinatura por telefone, serviço religioso	Estação de rádio, proteção policial, sinalização de trânsito, rodovia pública
<b>Prestação descontínua</b>	Telefonemas a longa distância, compras de ingressos de teatro, compra de bilhete do metrô	Aluguel de carro, pedágio, telefone público, cinema, transporte público, restaurante

**ILUSTRAÇÃO 4.2** Tipo de relacionamento entre organização e usuários

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

Para a organização de serviço, a vantagem de uma relação de associação é que, nesta, o prestador do serviço sabe quem são seus usuários habituais e, geralmente, como utilizam os serviços oferecidos. Isto pode ser valioso para fins de segmentação, guardando-se os registros para serem utilizados futuramente, pois conhecer a identidade e os endereços de usuários habituais permite à organização melhorar a qualidade do serviço a ser prestado no futuro.

A natureza das comunicações também tem implicações na composição de tarifas a serem cobradas ao usuário. Em situações em que o serviço é oferecido em base contínua, existe, muitas vezes, apenas uma cobrança periódica cobrindo todos os serviços contratados, como é o caso da taxa de limpeza. A vantagem dessa abordagem “em pacote” é, pois, sua simplicidade. Entretanto, existem situações em que os participantes solicitam uma série de transações separadas e identificáveis. No exemplo da limpeza, um hospital pode demandar uma coleta específica, podendo, em decorrência disso, arcar com uma tarifa vinculada a essa operação. Apesar de sua maior complexidade administrativa, tal abordagem é mais razoável para os contribuintes, pois seu padrão de utilização pode variar largamente e pode desencorajar o desperdício no uso do que são considerados serviços “grátis”. Nesses casos, pode-se oferecer aos usuários, como é o caso dos hospitais no exemplo citado, vantagens que não são oferecidas aos usuários esporádicos, como coleta prioritária.

Quando não existem relações formais entre o fornecedor e o usuário, o fornecimento contínuo do produto, normalmente, só é encontrado naquela classe de serviços que os economistas denominam *bens públicos* – tais como transmissões radiofônicas, serviços policiais, de sinalização de trânsito e nas rodovias –, em que nada é cobrado pelo uso de um serviço que está continuamente disponível e é financiado pelos impostos públicos. Sendo exemplos de transações discretas, em que a cada uso pode estar associada uma

tarifa, os serviços de transporte, restaurantes, consertos de sapato e assim por diante.

#### 4.1.3 Personalização dos serviços

Em contraste, a situação no setor de serviços é completamente diferente. Por serem os serviços produzidos à medida que são consumidos, e por ser o usuário, muitas vezes, envolvido no processo de produção, dado esse grau de interação com os usuários, portanto, existe mais oportunidade de adaptação às suas necessidades pessoais. Adaptações que, entretanto, podem ocasionar um aumento nos custos.

Avaliação da necessidade do usuário	Impacto do contato com o usuário	
	Alto	Baixo
<b>Alta</b>	Serviços jurídicos, serviços médicos, serviço de táxi, esteticista, projeto arquitetônico	Educação (grandes classes), programa preventivo de saúde (vacinação em massa)
<b>Baixa</b>	Serviços telefônicos, serviços hoteleiros, serviços bancários, correios e restaurantes finos	Transporte público, <i>fast-food</i> , cinema, reparos rotineiros

**ILUSTRAÇÃO 4.3 Personalização e avaliação na prestação do serviço**

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

A Ilustração 4.3 mostra que a personalização pode acontecer em pelo menos duas dimensões. A primeira diz respeito à dimensão em que as características do sistema de prestação do serviço se dedicam à personalização; e a segunda relaciona-se à importância da influência do pessoal de contato (atendente) sobre o usuário para definir a natureza do serviço a ser recebido pelos usuários individuais. Dessa forma, alguns conceitos sobre serviços são bem padronizados, como é o caso do transporte público, que funciona em rotas e horários fixos. Enquanto outros serviços oferecem ao usuário uma ampla escolha de opções: cada assinante de telefone usufrui um número individual e pode usá-lo para obter um extenso rol de serviços. Uma terceira categoria de serviços fornece ampla liberdade na prestação do serviço, muito embora esses elementos não se diferenciam de forma significativa. Finalmente, há uma classe de serviços que não só envolve um alto grau de personalização, como também exige que o atendente avalie as características do serviço e o modo de sua prestação a cada usuário. Nesta categoria, o ponto de controle muda do usuário para o prestador do serviço, como, por exemplo, no caso do atendimento cirúrgico e dos serviços de contabilidade e arquitetura. Essa categoria pertence, pois, à denominada *indústria de conhecimento*, que requer extenso treinamento dos atendentes para desenvolver a habilidade e a decisão necessária a uma prestação de serviços satisfatória. Prestadores de serviços, como motoristas de táxi, esteticistas e bombeiros hidráulicos, também são encontrados nessa categoria, sendo o serviço prestado personalizado para cada situação.

#### **4.1.4 Natureza da oferta e da procura**

Uma outra maneira de estudar o setor de serviços é verificar como a capacidade de prestação se encontra em relação à capacidade de consumo existente. Desequilíbrios de oferta e procura não são exclusividade do setor de prestação de serviços, mas nos setores primários e secundários da economia essas divergências

podem ser, pelo menos parcialmente, resolvidas com a formação dos estoques. Uma alternativa é encorajar os usuários do serviço a mudar seus planos; outra abordagem é racionar a procura por um sistema de reserva ou de fila. A Ilustração 4.4 apresenta a segregação dos tipos de serviços segundo a relação entre a flutuação da demanda e a existência de restrição à oferta.

Restrição ao suprimento	Grau de flutuação da demanda	
	Alto	Baixo
<b>Pico da demanda pode ser enfrentado</b>	Eletricidade, gás natural, telefone, maternidade, polícia, bombeiros	Seguros, serviços judiciários, serviço bancário, lavanderia
<b>Pico da demanda excede a capacidade</b>	Contabilidade, transporte de passageiros, hotéis, teatros, restaurantes	Seguros, serviços judiciários, serviço bancário, lavanderia – com capacidade insuficiente para negociação

**ILUSTRAÇÃO 4.4** Natureza da demanda em relação à oferta

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

#### 4.1.5 *Maneira como é prestado o serviço*

A maneira como o serviço é prestado se refere ao método de entrega considerado sob duas óticas: a exigência de que o usuário esteja em contato direto com a organização e o número de locais para prestação do serviço. O resultado dessa análise pode ser visto na Ilustração 4.5.

Interação entre usuário e entidade	Local da prestação do serviço	
	Local único	Locais múltiplos
<b>Usuário vai até a entidade</b>	Teatro, cinema, barbearia	Ônibus, <i>fast food</i> , agências de correios
<b>Entidade vai ao usuário</b>	Serviços de jardinagem, de irrigação, de táxi	Entrega postal, reparos de emergência
<b>Usuário e entidade transacionam a distância</b>	Cartão de crédito, estações de rádio e TV locais	Rede radiofônica, empresa telefônica

#### **ILUSTRAÇÃO 4.5 Método de entrega do serviço**

Fonte: Adaptado de Schmenner (1995)

A comodidade no recebimento do serviço é, presumivelmente, menor quando um usuário tem de ir à organização e usar um distribuidor específico. Assim, oferecer o serviço por meio de vários distribuidores aumenta a facilidade de acesso a ele, mas pode começar a originar problemas de controle de qualidade. No entanto, para alguns tipos de serviços a organização deverá ir até o usuário, o que é essencial quando o alvo do serviço for, por exemplo, um bem imóvel. Ocorrendo o contrário nas situações em que é mais oneroso levar pessoal e equipamento até o usuário.

Em muitos casos, entretanto, o contato direto entre o usuário e a organização prestadora do serviço não é necessária; em vez disso, podem-se realizar transações a distância (correio, comunicações eletrônicas, telefone, etc.). E, apesar de nem todos os serviços poderem ser prestados por esse tipo de transações, resta julgar a viabilidade ou não de, por exemplo, tratar separadamente certos componentes de um produto.

## 4.2 CUSTO NO SETOR DE SERVIÇOS<sup>2</sup>

<sup>2</sup>Baseado em Silva e Cunha (1996).

A contabilidade de custos no setor de serviços deve levar em consideração as seguintes características: os custos são fixos e o tempo é um direcionador relevante de custos.

### 4.2.1 Os custos são fixos

A partir das considerações apresentadas no item anterior, é possível estabelecer a premissa básica para o estudo de custos em organizações de serviços. Partindo do suposto de que o usuário não gosta de esperar para ser atendido, a capacidade de uma empresa de prestação de serviços deve ser dimensionada em termos de demanda máxima. Nesse sentido, Drucker (1995, p. 77) afirma que “as empresas de serviços não podem partir do custo das operações individuais como as empresas de fabricação. Elas precisam partir da hipótese de que existe apenas um custo: o do sistema total. E este é um custo fixo ao longo de qualquer período”.

Para demonstrar essa premissa, considere-se um problema típico de teoria das filas: o exemplo de uma empresa que presta atendimento ao público (SILVA, 1996; GOULD et al, 1993). Esse *atendimento* dá-se em guichês e é o produto da empresa. Assim, os serviços podem variar de usuário a usuário, embora o atendimento dependa de três fatores:

1. Número de usuários que está utilizando o serviço da empresa.
2. Número de usuários que está esperando para utilizar o serviço. Caso a demanda pelo serviço seja grande esse número tende a crescer, em serviço com baixa demanda, e existe menor probabilidade de encontrar usuários “esperando na fila”, se o tempo de atendimento permanecer constante.
3. Tempo que o usuário espera para ser atendido, incluindo o tempo desde o qual mostra-se disposto a utilizar o serviço, até o início do atendimento.

Essa unidade gestora não sabe ao certo quantos usuários deve atender nos guichês, ou seja, a demanda não é determinística. Nesses casos genéricos, então, a demanda pelos serviços pode ser descrita pela *distribuição exponencial*. Isto é, a empresa sabe, por suas experiências históricas, que em média 0,05 usuários chegam aos seus guichês por minuto; em outras palavras, a cada vinte minutos chega um novo usuário.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Esse valor pode ser obtido dividindo 1,00 por 0,05.

No que diz respeito à oferta, é importante saber em quanto tempo a empresa consegue completar um serviço. Suponha-se, pois, para o exemplo apresentado, que um atendimento é completado em 10 minutos, em outras palavras, a cada minuto completa-se 0,10 de um atendimento. É importante destacar, ainda, que esse valor tem de ser obrigatoriamente inferior à demanda, pois caso contrário, a empresa não teria condições de atendê-la, sendo:

$\lambda = 0,05$ : capacidade de atendimento em cada minuto; e  
 $\mu = 0,10$ : atendimento completado a cada minuto.

E, utilizando a teoria das filas para um tamanho horizontal e população infinita, e considerando a disciplina PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), tem-se:

$\lambda / (\mu - \lambda) = 1$ : número esperado no sistema;  
 $\lambda^2 / \mu (\mu - \lambda) = 0,5$ : número esperado na fila;  
 $1 / (\mu - \lambda) = 20$ : tempo total gasto no atendimento;  
 $\lambda / \mu (\mu - \lambda) = 10$ : tempo na fila; e  
 $1 - (\mu / \lambda) = 50\%$ : probabilidade dos guichês estar desocupados.

Com essas informações e supondo 8 horas de atendimento, tem-se uma capacidade total de atendimento de 24 usuários (= 8 horas x 60 minutos / 20 minutos para cada atendimento). Assim, se o custo total diário de atendimento

é fixo e dado por R\$ 50,00/dia, isso significa um custo unitário de R\$ 2,08 por atendimento/dia.

Considere que a empresa melhore seu processo operacional de forma que o tempo de atendimento reduza de 10 para 8 minutos. Ou seja,

para  $\mu = 0,125$ :

$\lambda / (\mu - \lambda) = 0,67$ : número esperado no sistema;

$\lambda^2 / \mu (\mu - \lambda) = 0,267$ : número esperado na fila;

$1 / (\mu - \lambda) = 13,33$ : tempo total gasto no atendimento;

$\lambda / \mu (\mu - \lambda) = 5,33$ : tempo na fila;

$1 - (\mu / \lambda) = 60\%$ : probabilidade dos guichês estarem desocupados.

Na situação apresentada, portanto, a melhoria no processo operacional permitiu um atendimento mais rápido por parte da empresa, com redução no tempo de espera na fila e no tempo total de atendimento. Para 8 horas de atendimento, isso significa que a capacidade total máxima da empresa aumentou para 36 usuários (= 8 horas x 60 minutos / 13,33). E, como o custo é fixo, o custo unitário à plena capacidade diminuiu de R\$ 2,08 para R\$ 1,39.

Observe-se que a melhoria do processo pode, também, reduzir o custo por meio da redução da capacidade do sistema ( $\lambda$ ) que, por sua vez, tem impacto direto do seu custo total.

#### 4.2.2 O tempo como direcionador relevante de custo<sup>4</sup>

Um ditado popular norte-americano, bastante conhecido no Brasil, diz: *Time is money*.<sup>5</sup> O ditado torna-se, pois, mais relevante quando se afirma que tempo não é só dinheiro, mas também custo, principalmente para o setor de serviços.

Horngren, Foster e Datar (1994) destacam duas perspectivas para considerar a variável tempo como fundamental na competição: a primeira refere-se ao

<sup>4</sup> Direcionador de custo é o fator que causa, direciona os custos de uma atividade; e que deve contemplar a causa básica desta e, conseqüentemente, da existência de seus custos. Por exemplo, o direcionador de custo da atividade de compra de material pode ser a quantidade de pedidos.

<sup>5</sup> Tempo é dinheiro.

tempo de desenvolvimento do novo produto até sua chegada ao mercado; e a segunda diz respeito ao tempo como medida operacional que mostra a rapidez com que as empresas respondem à demanda dos consumidores.

Conforme demonstrado, em serviços, geralmente, a redução do tempo é acompanhada da redução dos custos e do conseqüente aumento da produtividade. Isso pode ser comprovado pelo exemplo apresentado anteriormente, no qual uma redução no tempo de atendimento de 10 para 8 minutos trouxe uma melhoria no tempo total gasto no atendimento, de 20 para 13,33 minutos, evidenciando um ganho de produtividade mais que proporcional. Ademais, a própria capacidade máxima da empresa no atendimento aumentou de 24 para 36 usuários, indicando um acréscimo de 50%.

Entretanto, deve-se destacar que a gestão do tempo pode ajudar a empresa uma vez que alguns dos custos envolvidos têm essa variável como direcionador. Conforme ressaltam Atkinson et al. (1995), a relação direta entre tempo e custo faz sentido intuitivamente, uma vez que estocagem, movimentação, inspeção e processamento aumentam o *cycle time*. Esses mesmos autores enfatizam um segundo motivo para a relação custo/tempo, qual seja o valor com que o usuário enfatiza esta variável.

Em razão disso, algumas empresas passaram a utilizar-se de indicadores de tempo para mensurar a eficiência de seu processo: *manufacturing cycle efficiency*, *break-even time* e retorno sobre o ciclo financeiro são alguns dos índices que podem ser utilizados nesse sentido. Cooper e Kaplan (1991) consideram que o custo unitário de um produto é obtido pela relação entre o custo horário e o tempo unitário do produto.

Assim, apesar da grande heterogeneidade entre os diversos tipos de serviços, além da existência dos problemas decorrentes da determinação do que seja *serviço*, existem outras características que geralmente estão presentes neste setor de serviço e que merecem destaque:

1. *Grande importância do intangível* – ao contrário da agropecuária e da indústria, o produto ofertado pelo setor de serviços possui como característica seu aspecto intangível. Mesmo em empresas que possuem grande investimento em máquinas ou equipamentos, como é o caso das empresas de transporte aéreo, o fator intangível é considerado relevante. Pois, geralmente, um usuário não costuma escolher uma companhia aérea pelos seus aviões, embora fatores como pontualidade, serviço de bordo, atendimento, entre outros, sejam considerados.
2. *Dificuldade de mensuração do valor da empresa* – como consequência, torna-se difícil avaliar uma empresa de serviços, uma vez que a parcela do *goodwill* é usualmente seu ativo mais relevante.
3. *Inexistência de estoque* – diferentemente dos outros setores econômicos, não se estoca serviços, pois é comum que a produção e o consumo estejam juntos. Firmas manufatureiras podem inventariar remessas de seus produtos como um resguardo contra flutuações da procura, o que lhes possibilita usufruir as economias derivadas das instalações operacionais num nível estável de produção. O comércio de serviço, no entanto, não o pode fazer, pois não é possível inventariar o serviço acabado, ou seja, não existe estoque no setor de serviço. Por exemplo, o rendimento potencial de uma poltrona vazia num voo fica perdido para sempre no momento em que o avião decola, e a diária de um quarto vazio num hotel é igualmente perecível; e, do mesmo modo, a capacidade produtiva de uma oficina de conserto de automóveis é desperdiçada se ninguém levar um carro para consertar, em um dia em que estiver aberta. Em contrapartida, se a demanda de um serviço exceder a oferta em determinado dia, o excesso pode ser perdido; na verdade isso pode ser entendido como receita perdida. Assim, se alguém não conseguir lugar em um voo de uma companhia, outro transportador consegue o usuário ou a viagem é cancelada ou adiada; se uma firma de contabilidade estiver muito ocupada para aceitar um trabalho de cálculo de impostos ou auditoria de um usuário em perspectiva, outra firma aceitará.

4. *Serviço não demandado é receita perdida* – esse fato decorre do item anterior, pois, como não é possível estocar serviço, a perda de receita devido à existência de capacidade ociosa, causada por um dimensionamento errado da demanda, não pode ser recuperada.
5. *Importância dos valores máximos* – mais do que nos outros setores, o setor de serviço deve trabalhar tendo em vista seus valores máximos, particularmente no que diz respeito à capacidade da empresa.
6. *Decisões de capacidades são decisões estratégicas* – como decorrência do item anterior, é fundamental observar os picos da demanda e projetar a capacidade baseada na demanda máxima. Na indústria, a existência de saltos de demanda, decorrente, entre outros fatores, da sazonalidade, pode ser gerenciada pelos estoques.
7. *Quanto menor a amplitude da demanda “melhor”* – como a capacidade é determinada pelo valor máximo, a existência de grande amplitude entre a demanda máxima e a demanda mínima leva à ociosidade indesejada. De maneira que, políticas administrativas que reduzam essa amplitude são fundamentais para a lucratividade do negócio.
8. *A relação entre empresa e usuário é feita por intermédio de pessoas* – enquanto na indústria o vínculo entre empresa e usuário existe por meio do produto, nas empresas de serviço isso ocorre por meio de pessoas.
9. *A qualidade do serviço é facilmente percebida pelo usuário* – a qualidade do serviço prestado é percebida pelo usuário não somente a posteriori, isto é, após o consumo do bem/serviço, mas também a priori, por indicadores como, por exemplo, existência de filas.
10. *O treinamento é fator fundamental para o sucesso* – já que a relação com o usuário dá-se por meio dos recursos humanos da organização, um contínuo treinamento torna-se fundamental para seu sucesso.

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. et al. *Management accounting*. Englewood Cliffs: Prentice, 1995.
- BERRY, L. L. *Management decision sciences: cases and readings*. Homewood: Richard Irwin, 1980.
- BERRY, L. L. et al. *Service quality: A Profit Strategy for financial institutions*. Homewood: Irwin Professional, 1988.
- CHASE, S. *Successful methods in the science of human relation*. New York: Harper, 1978.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Activity-based systems in service organizations and service functions. *The design of cost management system*. Englewood Cliffs: Prentice, 1991.
- DRUCKER, P. F. *Administrando em tempos de grandes mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1995.
- GOULD, F. J. et al. *Introductory management science*. 4. ed. Englewood Cliffs: Prentice, 1993. p. 730-764.
- GOUVEIA, N. *Contabilidade básica*. São Paulo: Harbra, 1994.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Cost accounting*. Englewood Cliffs: Prentice, 1994.
- SCHMENNER, R. W. *Service operations management*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995.
- SILVA, C. A. T. *Contribuição ao estudo do capital de giro a partir do retorno sobre o ciclo financeiro*. Tese (Doutorado em Contabilidade)–Universidade de São Paulo, São Paulo, mimeografado, 1996.

SILVA, C. A. T.; CUNHA, J. R. *O tempo como direcionador de custo no setor de serviços*.  
In: III CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.  
Curitiba, UFPR, 1996.

## 5 | Custos e a Nova Administração Pública<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Baseado em Moura (2003).

Nas últimas décadas, a administração pública vem passando por um processo de mudança, com reflexo na demanda por sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração dos custos dos serviços prestados. Para Naschold e Daley (1999), essas mudanças decorrem de um processo linear, que se originou do conselho feudal e das maquinações de partidos políticos e passou à denominada burocracia weberiana, desaguando, atualmente, numa administração pública orientada ao cliente e ao resultado, com o foco centrado nas organizações. Esta última fase do processo tem sido denominada de Nova Administração Pública – *New Public Management* (NPM), influenciando o debate da gestão pública nos últimos anos. Seus defensores consideram que as reformas propostas pela NPM são efetivas, sustentáveis, compatíveis com a democracia e a justiça distributiva, além de universalmente aplicáveis. Entretanto, Marcelino (2003) ressalva que, no Brasil, os modelos implantados de administração pública sofreram avanços e retrocessos, não podendo ser considerados linearmente. Entretanto, apesar da ressalva, se torna inegável que a NPM tem exercido grande influência sobre a filosofia de gestão adotada em diversos governos.

Na realidade, a denominada *Nova Administração Pública* é o termo genérico para uma onda de reformas de administração, relativamente padronizadas, ao longo do mundo. Essa onda de reformas considera tanto o espectro político quanto o administrativo. Entretanto, a rigor, não há um modelo de NPM, e sim numerosas variantes nacionais (STEINER, 2000). O que significa dizer que o

processo de implementação de uma Nova Administração Pública é diferenciado para cada país e para cada nível governamental.

Com a ressalva em relação às particularidades de cada situação, é possível, pois, vislumbrar as principais características da NPM. Assim, inicialmente, se deve destacar que a NPM busca uma melhoria do setor público por meio de cinco dimensões, uma delas: o desempenho (THOM; RITZ, 2000; KICKERT, 1997; SCHEDLER; PROELLER, 2000 apud STEINER, 2000), cuja busca passaria pela contabilidade de custos.

A NPM reconhece que existe espaço para melhorar a atuação do setor público, em outras palavras, é possível diminuir as diferenças de desempenho existentes em relação ao setor privado. Isso seria possível, segundo Hood (1995), pela substituição da ênfase atual na responsabilidade do processo (eficiência) para a responsabilidade em termos do resultado (eficácia). Esse autor afirma, ainda, que a contabilidade foi um elemento crucial na introdução dessa nova ênfase e dessa nova concepção de responsabilidade. A adoção dessas novas idéias são decorrentes da necessidade de avaliar, por meio dos métodos contábeis, as atividades executadas, as unidades administrativas e os servidores públicos.

Com efeito, para reduzir a diferença gerencial existente entre o setor público e o setor privado faz-se necessário a criação de regras e padrões adequados, incluindo aqui a contabilidade pelo regime de competência, a ênfase na eficiência dos custos, entre outros (PALLOT, 1998).

Assim, no sentido de expor brevemente a experiência ocorrida com a utilização da NPM em alguns países, segue que entre os países que utilizam tal filosofia estão aqueles pertencentes à Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). Nesse grupo de países, onde estão os mais desenvolvidos e ricos do mundo, deve-se destacar as experiências da Suécia, do Canadá, da Nova Zelândia, da Austrália, do Reino Unido e da França. Além desses, a Dinamarca, os Países Baixos, a Noruega e a Irlanda também utilizam alguns conceitos

da NPM. Entre os países com um grau menor de experiência encontram-se a Alemanha, a Grécia, a Espanha, a Suíça, o Japão e a Turquia (HOOD, 1995).

Uma pesquisa de 1998 indicou que os países do Commonwealth, comunidade de países que engloba o antigo império britânico, mostraram que as reformas propagadas pela Nova Administração Pública são uma realidade (BORINS, 1998). Esse exemplo é importante, pois a Commonwealth congrega mais de cinquenta nações, com uma população acima de 1,5 bilhão, da qual fazem parte países industrializados, como é o caso da Austrália, do Canadá, da Nova Zelândia e do Reino Unido; países recentemente industrializados da Ásia, como Malásia e Cingapura; países em fase de desenvolvimento, entre os quais se destacam aqueles pertencentes ao subcontinente índio, que engloba Índia, Paquistão e Bangladesh; e países africanos, como Gana, Namíbia, Nigéria, África do Sul, Tanzânia, Zâmbia e Zimbábue. A pesquisa é um possível indicativo de que a filosofia da Nova Administração Pública é relevante para o entendimento do setor público nos dias de hoje. No que se refere a custos, destaca-se a seguir a experiência na Nova Administração Pública em alguns dos países citados.

## 5.1 NOVA ZELÂNDIA

A Nova Zelândia talvez tenha sido um dos primeiros países a fazer uma ampla reforma do setor público e, por esse motivo, tem sido objeto de estudo por parte dos especialistas. A filosofia da reforma do setor público neozelandês encontra-se, segundo Gill (2000), nos denominados três "S" (estratégia, estrutura e sistemas) e nos três "P" (povo, desempenho e políticas).<sup>2</sup> Conforme afirma esse autor, na Nova Zelândia a transparência foi melhorada pela feitura de relatórios públicos de qualidade, com informações sobre natureza e custos dos produtos, bem como os resultados pretendidos.

<sup>2</sup> Do inglês, respectivamente, *strategy, structures e systems*; e *people, performance e politics*.

Antes da mudança, o sistema de administração financeira do país era baseado no regime de caixa, pelo controle padrão de despesa (pessoal, viagem, investimentos, etc.); mas um relatório de 1978 do Controller and Auditor-General (C&AG) criticou essa ênfase no caixa e o fracasso no desenvolvimento de medidas de desempenho mais relevantes (PALLOT, 1998). Segundo o relatório, os administradores públicos estavam focando o orçamento e os aspectos legais em lugar de gerenciar os recursos de forma eficiente e eficaz. Como alternativa a esse ambiente, o relatório do C&AG defendeu a adoção da contabilidade baseada no regime de competência, a fim de permitir o efetivo gerenciamento de custos.

A partir dessa data foi criado na Nova Zelândia um novo conjunto de informações. Nesses relatos, utilizam-se os princípios contábeis para a elaboração do demonstrativo financeiro, de resultado, de fluxo de caixa e informações sobre custos.

No ano de 1993, a opção pelo regime de competência foi estendida para mais de 3 mil entidades, das responsáveis por grandes empreendimentos estatais até as pequenas escolas primárias (PALLOT, 1998). As referidas informações passaram a ser produzidas mensalmente em todos os níveis de governo, numa base de avaliação próxima ao denominado *custo corrente*.<sup>3</sup> Os ativos fixos, por exemplo, são reavaliados pelo menos a cada três anos; o que representa um avanço, uma vez que nem mesmo nas organizações privadas daquele país a reavaliação dos ativos é feita corriqueiramente.

A utilização do regime de competência, que na Nova Zelândia é usual desde 1991, proporcionou a apuração dos custos no setor público naquele país, aumentou o volume de informações para o processo decisório e permitiu a comparabilidade de custos entre departamentos do serviço público e os custos dos produtores externos dos bens e serviços públicos.

Num trabalho de campo, envolvendo 11 países com movimentos de reformas municipais, Naschold e Daley (1999) observaram que na cidade de Christchurch,

<sup>3</sup> Refere-se a uma metodologia de mensuração de custos em que os valores são próximos aos valores que se pagaria, no presente, pelos bens e serviços.

na Nova Zelândia, o gerenciamento financeiro é bastante desenvolvido. Nessa cidade, o tradicional processo orçamentário foi transformado em relatórios de custo e desempenho com a utilização do regime de competência e a junção do sistema de custo ao sistema de desempenho.

## 5.2 ALEMANHA

A Nova Administração Pública chegou aos governos locais da Alemanha sob a denominação de *modelo de nova direção*, modelo de gerenciamento que proporcionou uma maior transparência dos custos, dos resultados e das metas políticas, permitindo maior controle, e vem sendo bastante difundido desde então (KLAGES; LOFFLER, 1998).

Entre os componentes do modelo está o resultado e a orientação para o cliente, com bases na transparência dos resultados e na apresentação pela administração pública de seus custos para assegurar a responsabilidade interna e externa sobre o fornecimento dos serviços. Entre as técnicas de modernização mais importantes para as cidades alemãs está a contabilidade de custos.

## 5.3 HOLANDA

A experiência holandesa foi relatada por Bogt e Helden (2000) que descreveram a modernização da administração pública de cinco entidades governamentais autônomas e oito municípios. Essa modernização foi decorrência da pressão social sobre o governo referindo-se ao volume de recursos gastos e à qualidade das atividades executadas. Diante dessa situação, as entidades autônomas planejaram calcular os custos dos produtos e serviços, utilizar

medidas de desempenho e o orçamento de resultados. Esses planos, no entanto, só foram executados em parte, pois os custos eram raramente calculados (BOGT; HELDEN, 2000).

Com respeito aos municípios, foi implementado um conjunto de instrumentos de gerenciamento por meio do denominado *Beleid in Beheers Instrumentarium* (BBI), desenvolvido para fazer políticas municipais mais transparentes, controláveis e flexíveis, para os políticos, os gerentes e os cidadãos. Nos oito municípios pesquisados por Bogt e Helden (2000), verificou-se, no entanto, que a ferramenta nem sempre era utilizada de forma adequada. De forma que os autores concluem dizendo que as entidades com autonomia estão mais preocupadas com sistemas de custos que os municípios.

#### 5.4 OUTROS PAÍSES

O Reino Unido e a Nova Zelândia passaram a utilizar nas suas agências o regime de competência no lugar do regime de caixa, possibilitando maior atenção aos custos futuros em decorrência dos compromissos assumidos com os recursos desembolsados no presente (BORINS, 1998). Segundo Borins, em continuação, tanto a Austrália quanto o Reino Unido estão utilizando a contabilidade com base no custo corrente como instrumento de medida de eficiência para o Tesouro.

De acordo com Kelly e Wanna (1999), o Canadá e a Austrália deixaram o regime de caixa e adotaram a contabilidade baseada no regime de competência. Conforme esses autores, nesses países, durante o aprimoramento das reformas administrativas, houve uma troca de ênfase para o orçamento de resultado e a contabilidade de custos total.

Wang (2002) apresenta os resultados de uma pesquisa realizada nas administrações municipais dos Estados Unidos envolvendo chefes administrativos de cidades com mais de 50 mil habitantes. Tal pesquisa tinha como intuito verificar as práticas de *accountability* nos municípios daquele país e, em um de seus tópicos, versava sobre as possíveis razões para *accountability*. Nesse tópico, um dos itens abordados relacionava-se aos sistemas de apoio interno das organizações. A pesquisa mostrou, pois, uma relação significativa entre *accountability* e os sistemas de apoio à administração, e os sistemas de custos baseados na contabilidade apareceram como um fator que aumenta a *accountability*.

Nesse mesmo sentido, pode-se dizer, conforme será abordado no Capítulo 6, que o Brasil está vivendo um processo de reestruturação administrativa, com a confecção de dispositivos legais que apontam a necessidade da existência da contabilidade de custos.

## REFERÊNCIAS

BOGT, H. J. T.; HELDEN, G. J. V. Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research*, p. 263-279, Nov. 2000.

BORINS, S. Lessons from the new public management in commonwealth nations. *International Public Management Journal*, 1 (1), p. 37-58, 1998.

GILL, D. New Zealand experience with public management reform—or why the grass is always greener on the other side of the fence. *International Public Management Journal*, v. 3, Elsevier Science, Grant Britain, p. 55-66, 2000.

HOOD, C. The “new public management” in the 1980s: variations on a Theme. *Accounting Organizations and Society*, v. 20, n. 213, Elsevier Science, Grant Britain, p. 93-109, 1995.

KELLY, J.; WANNA, J. Once more into surplus: reforming expenditure management in Australia and Canadá. *International Public Management Journal*, 2 (1), ISSN: 1096-7494, p. 127-146, 1999.

KLAGES, H.; LÖFFLER, E. Obstacles to the administrative modernization process in Germany. *International Public Management Journal*, 1 (2), p. 165-176, 1998.

MARCELINO, G. F. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 37, (3), p. 641-659, maio/jun. 2003.

MOURA, J. F. de M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

NASCHOLD, E.; DALEY, G. Learning from the pioneers: modernizing local government. Part one. *International Public Management Journal*, 2 (1), ISSN: 1096-7494, p. 25-51, 1999.

PALLOT, J. New public management reform in New Zealand: the collective strategy phase. *International Public Management Journal*, 1 (1), p. 1-18, 1998.

STEINER, R. New public management in swiss municipalities. *International Public Management Journal*, v. 3, Elsevier Science, Grant Britain. p. 169-189, 2000.

WANG, X. Assessing administrative accountability. Results from a national survey. *American Review of Public Administration*, v. 32, n. 3, Sept., p. 350-370, 2002.



## 6 | Custos no setor público brasileiro – retrospecto histórico<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Capítulo baseado em trechos de Moura (2003).

Ademais da relevância da apuração de custos para o setor público, conforme demonstrado em capítulos anteriores, é importante destacar a história desse assunto no Brasil. Para fins didáticos, este capítulo irá traçar uma retrospectiva da experiência brasileira na apuração dos custos em serviços públicos em três fases: a primeira estende-se da Lei nº 4.320, de 1964, até a Constituição de 1988; a segunda abrange a Constituição de 1988 até meados da década de 1990, quando ocorreu a estabilização da economia; e a terceira fase inicia-se com o Plano de Estabilização Econômica e perdura até os dias de hoje. O capítulo encerra-se, então, com uma tentativa de explicar o fracasso brasileiro na adoção da contabilidade de custos no setor público.

### 6.1 OS PRIMÓRDIOS DA APURAÇÃO DE CUSTOS PÚBLICOS NO BRASIL

Desde 1964 existem dispositivos legais que apontam a necessidade de controle de custos no serviço público brasileiro. Inicialmente, o Art. 99 da Lei nº 4.320, de 1964, já destacava que:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

É interessante notar que a legislação faz referência aos *custos industriais*, deixando de lado a maior parte da administração pública. No sentido de sanar esse problema, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou reforma administrativa no setor público, no seu Art. 79, tratava da “obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão”.

Vários aspectos contribuíram para que tais artigos tenham permanecido somente como intenção. O primeiro aspecto que impediu o desenvolvimento da contabilidade de custos decorre da existência, pelo menos num primeiro momento, de uma abundância de recursos para financiamento do serviço público. Esse volume de recursos foi particularmente importante durante a década de setenta, quando ocorreu um grande aporte de capital externo para financiar os investimentos de capital. Em segundo lugar, a instabilidade econômica do período, em especial o processo inflacionário acirrado pelo choque do petróleo, tornou pouco relevante a apuração de custos. Finalmente, naquele momento, inexistia capacidade de processamento para implantação de um sistema de custos que englobasse todo o serviço público.

Em meados da década de 1980, o governo federal, novamente, tenta incorporar a suas práticas administrativas a contabilidade de custos. Por meio do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, procura atualizar e consolidar a legislação pertinente, afirmando, em seu Art. 137, a necessidade de apurar os custos para evidenciar os resultados da gestão. Destaca-se, no primeiro parágrafo do referido texto, que os custos seriam apurados por projetos e atividades, tendo como base o orçamento:

§1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do

Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

No que se refere ao controle, o Art. 142 do mesmo decreto define que a auditoria será realizada de maneira objetiva, segundo programação e extensão racionais, com o propósito de certificar a exatidão e a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e a guarda ou a administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados. Sendo os custos dos projetos e das atividades também objetos de auditoria:

§1º O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.

Conforme pode ser constatado, a essência do processo de controle fiscal refere-se ao conceito de efetividade. Em outras palavras, objetiva-se verificar se o recurso de determinada atividade/projeto não está sendo desviado para outros objetivos de interesse, isto sem se preocupar com a apuração de custos, mas somente se o mesmo está superestimado.

## 6.2 A CONSTITUIÇÃO DE 1988

<sup>1</sup> Programa de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual – portaria do Ministério do Orçamento e Gestão n. 42, de 14 de abril de 1999 (Publicada no D.O.U de 15 de abril de 1999).

A Constituição Federal de 1988 (CF88) passa a apresentar um modelo de gerenciamento dos recursos públicos que representa uma evolução em relação àquele que foi instituído pelo regime de 1964. Para a atual Constituição (Art. 74), os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem, de forma integrada, possuir um sistema de controle interno com o objetivo de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. A evolução decorre da implantação dos resultados como preocupação constitucional, além da legalidade. Essa norma determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

O controle interno de cada poder tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas<sup>2</sup> de governo e dos orçamentos da União; bem como, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da administração federal e da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Outra inovação da Constituição de 1988 foi a apresentação de novos instrumentos de planejamento e orçamento. O Art. 165 enumera o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses instrumentos materializam o processo de planejamento e orçamento, no sentido de que a administração pública cumpra com suas atividades e atenda às demandas da sociedade.

O PPA é definido no §1º do Art. 165 da Constituição, cabendo-lhe estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração

federal para as despesas de capital,<sup>3</sup> outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.<sup>4</sup> Esse dispositivo proíbe o início de qualquer investimento<sup>5</sup> cuja execução ultrapasse um exercício financeiro sem prévia inclusão nesse instrumento.<sup>6</sup> O PPA terá sua vigência correspondente à de um mandato presidencial, atualmente de quatro anos. Contudo, defasado em um ano, terá início no segundo exercício financeiro do mandato em vigor e término no primeiro ano do mandato presidencial subsequente.<sup>7</sup> Silva (2002, p. 36) afirma:

O Plano da forma que está definido na Lei Maior abrange as ações coe-rentes e relacionadas com a finalidade da administração pública, integrada num todo que atue coordenada e continuamente, em determinado período de tempo.

Pereira (1999, p. 143) aborda que o Plano Plurianual busca alocar recursos públicos de modo eficiente e racional a partir da utilização das modernas técnicas de planejamento, pois “a partir das definições das diretrizes, metas, e objetivos que a administração pública desenvolve suas ações, objetivando alcançar o desenvolvimento do país”. Constitui-se, portanto, em um instrumento balizador da ação governamental que demonstra as intenções do governo para o período.

Um segundo instrumento de planejamento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).<sup>8</sup> Esta compreende as metas e as prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A LDO, de acordo com Giacomoni (2002, p. 193), é uma inovação introduzida pela Constituição de 1988 que propicia a integração entre o Plano Plurianual e o orçamento anual, pois, além de

<sup>3</sup> Despesas e capital – são aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

<sup>4</sup> Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): Art. 17. *Considera-se obrigatória e de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por período superior a dois exercícios.*

<sup>5</sup> Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, Art. 12, §4º - *Classificam-se como investimento as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas a aquisição*

*de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.*

fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar da programação plurianual as prioridades e as metas a serem executadas em cada orçamento anual. Esse autor ressalta, ainda, que a LDO “representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas”. Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 70) corroboram com tal visão, comentando que a LDO foi a maior novidade do processo orçamentário trazido pela CF88, e acrescentam: “*Funciona como ponte entre o plano e o orçamento*”.

Completando os instrumentos de planejamento orçamentários previstos na CF88 está a Lei Orçamentária Anual, em que são programadas as ações a serem executadas. Esse dispositivo constitucional compreende:<sup>9</sup>

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, Art. 167, §4º.

<sup>10</sup> Idem, Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), Art. 35, §2º, Inciso I.

<sup>11</sup> Idem, Art. 165, §2º.

<sup>12</sup> Idem, Art. 165, §5º.

O §7º do mesmo artigo acrescenta que os orçamentos citados deverão ser compatibilizados com o Plano Plurianual e terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. Kohama (2000, p. 63) alerta para o fato de que a LOA contém o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social, e não leis específicas para cada orçamento. Finaliza dizendo que “a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização dos

conjuntos de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade”. No mesmo sentido, Pereira (1999, p. 138) afirma que “a lei orçamentária anual visa, dessa forma, permitir uma visão de conjunto, integrado, das ações empreendidas pela administração pública”.

Entretanto, esses instrumentos visam, sobretudo, a gestão orçamentária sem a devida preocupação com a contabilidade de custos. É preciso vislumbrar essas inovações como um processo de mudança para um modelo de gestão que mede a avaliação de seus resultados pela eficácia e pela eficiência, e que apresenta em seu contexto não só a preocupação com a legalidade, mas também com os resultados:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (grifo nosso).

(...)

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (grifo nosso).

Diante disso, a lei desestimula o processo de eficiência e eficácia, uma vez que ao gestor público basta cumpri-la, por meio da comprovação da legalidade, que estará sendo eficiente.

“ Idem. Segundo o Art. 194, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Na concepção formulada pelos artigos anteriormente citados, artigos 70 e 74 da Constituição Federal, o controle interno abrange a contabilidade pública, as finanças públicas, a auditoria governamental e a avaliação de gestão.

Sobre a necessidade de verificar a eficiência e a eficácia da administração, conforme prevê a Constituição, Giacomoni (2002) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, ao lado de manter o controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem positivas inovações no campo do controle substantivo. É o caso do Inciso II do Art. 74 da Constituição, que define como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

Para essa avaliação de gestão, o sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados quanto à eficácia e à eficiência, conforme comenta Giacomoni (2002, p. 307):

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Todo esse ambiente legal favoreceria o desenvolvimento e a implantação de uma contabilidade de custos no setor público brasileiro. Entretanto, não foi o que ocorreu na prática. As experiências de mensuração de custos foram tímidas e isoladas, não podendo ser consideradas como importantes em um contexto global. A principal razão para isso encontra-se, novamente, no ambiente econômico.

É importante destacar que, nesse período, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, com a finalidade de acompanhar a execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal. No ano seguinte, de forma auxiliar, foi implantado, como sistema computacional, o Siafi, base importante de informações financeiras do governo federal.

### 6.3 PERÍODO RECENTE

Conforme comentado anteriormente, todo o arcabouço constitucional não foi suficiente para que se pudesse calcular custos no setor público no Brasil. O período de 1988 a 1995 não apresentou, a rigor, nenhuma evolução prática de destaque. E só recentemente ocorreu a evolução do sistema legal e o surgimento, pela primeira vez na história da gestão pública, da possibilidade de adoção do regime de competência na contabilidade pública, fato que concorda com o pronunciamento de alguns dos mais renomados autores da área, defensores do cálculo de custos. Piscitelli (1988), Giacomoni (2002) e Kashiwakura (1997) defendem a necessidade da administração pública possuir um sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores para execução dos programas de governo. Associado a isso, autores como Cruz e Platt (2001) e Farias (2002) afirmam que o Sistema de Administração Financeiras (Siafi) do governo federal não deu o tratamento adequado à contabilidade de custos, a qual exige a necessidade de se reconhecer o consumo do recurso quando da sua efetiva utilização.

A terceira fase é iniciada com a estabilização econômica e com o Plano Diretor da Reforma do Estado, apresentado em novembro de 1995. Segundo Marcelino (2003, p. 650), esse plano inovou ao propor a substituição do modelo burocrático

weberiano pelo modelo de administração gerencial. Acrescenta que, do ponto de vista organizacional, “a administração gerencial’ passa a ser o principal instrumento de governo em busca da flexibilidade do Estado”.

A estabilização da economia, obtida a partir de meados de 1994, com reflexos diretos na redução da taxa de inflação, representou um marco no ressurgimento da contabilidade de custos no país. E em ambientes de grandes variações de preços, a contabilidade perde parte de sua relevância, pois a existência de uma taxa de inflação num patamar elevado desestimula as entidades a manter uma adequada contabilidade interna de custos para fins gerenciais. Nessas situações, ocorre um substancial aumento na complexidade do sistema de custos, assim que, para manter tal sistema em ambientes inflacionários, é necessário acompanhar as variações nos preços dos insumos.

Em termos de legislação, é importante destacar, nesse período, o Decreto nº 2.829/98 e a Lei nº 10.180/2001. Além dos dispositivos legais citados, encontra-se em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC 135) que trata sobre normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, das diretrizes, dos orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esse projeto de lei também aborda o assunto custo, considerando que a contabilidade deverá assegurar a manutenção dos controles necessários para informar sobre o custo das ações e das atividades de qualquer natureza desenvolvidas pela entidade governamental.

Os dispositivos apresentados ressaltam a assertiva anterior sobre a existência de um novo enfoque de controle voltado para a avaliação da gestão. E, nesse contexto, a contabilidade de custos seria um instrumento possível de ser utilizado. E, a implementação de um sistema de contabilidade de custos para atender ao novo enfoque do controle interno seria uma ferramenta de auxílio à gerência, permitindo o esclarecimento sobre os aspectos qualitativos das ações governamentais.

Apesar da existência de dispositivos legais que, desde 1964, determinam a existência de sistema de custos esses não foram implementados; de forma que diversos autores abordaram a necessidade da administração pública possuir um sistema de custos para permitir a análise da eficiência e da eficácia na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores públicos. Segundo Piscitelli (1988) são quatro os enfoques essenciais de um sistema de controle na administração pública:

- a) a *revisão*, que se refere à verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
- b) a *eficiência*, que diz respeito aos meios empregados para a consecução dos objetivos;
- c) a *eficácia*, centrada na verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
- d) a *avaliação dos resultados*, que é o julgamento da própria administração.

Comenta esse autor que: o controle interno e externo enfatiza o primeiro enfoque, tangenciando-se o segundo e o terceiro.

Kashiwakura (1997, p. 1) comenta que o orçamento tem sido tradicionalmente associado à contabilidade, e os sistemas contábeis governamentais são estruturados para verificar a probidade dos funcionários e para controlar o exercício dos seus arbítrios. Acredita o autor que "o governo vem reconhecendo a necessidade de possuir uma contabilização dos custos, pois não existe uma conscientização ampla na análise do programa, projetos e atividades quanto a eficiência e eficácia na utilização dos insumos". Se isso é verdade, cabe a pergunta de por que ainda existe a inércia e o comodismo dos artigos da lei.

Diante da imposição constitucional para avaliação da eficiência e da eficácia da administração pública, os dispositivos legais voltaram a fazer referência à contabilidade de custos. O primeiro dispositivo a tratar desse tema foi o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do

Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta em seu contexto a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas:

Art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda:

[...]

II – controle de prazos e custos.

A necessidade de se evidenciar os custos dos programas e buscar a eficiência e a eficácia no uso dos recursos da administração é ainda confirmada pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo. Essa lei determina que entre as finalidades e as atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

[...]

V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

[...]

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

[...]

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I – avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual;

II – fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento.

Outro dispositivo legal que visa à implantação de um sistema de custos na administração pública é a Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei institui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e estabelece, no §3º do seu Art. 50, que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Assim, Ribeiro Filho (2001, p. 59) afirma que esse dispositivo ampliou “de forma significativa o escopo previsto no Art. 99 da Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais.” E, da mesma forma, Cruz e Platt (2001, p. 4) comentam que “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”. Por último, Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 53), ao comentar o que se deve entender por controle de custos, conforme estabelecido na LRF, e quais os instrumentos que poderão ser adotados para desenvolver tal controle, lembram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira; não havendo controle, por exemplo, de qual o custo/ano de um aluno

<sup>10</sup> Respectivamente: Lei nº 9.995, de 25 de julho de 2000; Lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001; Lei nº 10.524, de 25 de julho de 2002; e Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.

matriculado na rede pública, ou mesmo do custo do atendimento em um hospital, e afirma: “Tais informações são fundamentais para o planejamento, municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados a população, e que a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços”.

Reforçando a cada ano a necessidade de se propiciar o controle de custos dos programas de governo, as leis<sup>11</sup> que estabeleceram as diretrizes orçamentárias para os exercícios de 2001 (Art. 22), 2002 (Art. 22), 2003 (Art. 21) e a lei para o exercício de 2004 (Art. 20) apresentam em seus textos a seguinte determinação:

<sup>11</sup> Esse Projeto de Lei, que se encontra em tramitação no Congresso Nacional desde 1989, sob o nº 222/89, foi sendo substituído por outros até se chegar ao Projeto de Lei nº 135/96, em que, conforme informa Cruz e Platt (2001, p. 3), recebeu *quase meia dúzia de proposições*, mas até o momento não houve uma prioridade no sentido de votação da matéria.

Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita a fim de propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.

Em tramitação no Congresso Nacional existe, ainda, o Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC 135),<sup>12</sup> que, de acordo com o seu Art. 128, reforça a necessidade de haver uma contabilidade de custos na administração pública:

Art. 128. A contabilidade deverá assegurar:

I – a manutenção dos controles necessários ao conhecimento da situação e da composição patrimonial do órgão ou da entidade governamental e informar sobre:

[...]

d) o custo das ações e atividades de qualquer natureza desenvolvidas pela entidade governamental.

As legislações citadas apresentam um novo enfoque de controle voltado para avaliação da gestão, no qual a contabilidade de custos é um instrumento a ser utilizado não apenas com a finalidade de atender ao novo enfoque do controle interno. A implementação de um sistema de contabilidade de custos seria, pois, também uma ferramenta de auxílio à gerência, permitindo o esclarecimento sobre os aspectos qualitativos dos programas de governo que devem estar orientados para o processo de erradicação dos problemas.

#### 6.4 AS POSSÍVEIS RAZÕES PARA A INEXISTÊNCIA DE UM SISTEMA DE CUSTOS

Apesar da necessidade, já mencionada, da implantação de um sistema de custos na administração pública, isso ainda não foi alcançado por uma série de razões, a respeito das quais, sem esgotar o assunto, se discorrerá brevemente em seguida.

##### a) Planejamento como definidor de um sistema de custos:

Atualmente, o processo de planejamento fica sujeito a definições inseridas na Lei do Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou no Orçamento Anual, tendo em vista a falta de lei complementar reguladora desses instrumentos de planejamento.

Silva (1998) comenta que se verifica no conteúdo da Lei nº 4.320/64 e do Decreto-Lei nº 200/67 a existência de uma concepção de planejamento ampla, com uma lógica instrumental e uma racionalidade formal, com base em uma estrutura matricial e sistêmica sustentada por uma organização administrativa, tendo como princípios fundamentais: o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle. Do comentário, observa-se que a legislação prevê o planejamento integrado e sistêmico da administração pública, mas que esta implementação não teve os desdobramentos necessários

para a integração com um sistema de custos. Contudo, essa necessidade é apontada pela Lei de Responsabilidade Fiscal ao obrigar a administração pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, o que, provavelmente, impulsionará essa integração.

**b) Os gestores dos programas e seus custos:**

O Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União e dá outras providências, dispõe no Art. 4º, parágrafo único, que a designação de profissional capacitado para atuar como gerente de programa será feita pelo Ministro de Estado ou pelo titular de órgão vinculado à Presidência da República, ao qual estiver subordinada a unidade responsável pelo programa.

O item 6.2 do Manual<sup>13</sup> do PPA, editado pelo Ministério de Orçamento e Gestão em 1999, com o objetivo de orientar a elaboração, o gerenciamento e a avaliação do Plano Plurianual 2000 – 2003, no âmbito do governo federal, apresenta o seguinte:

1. Cada programa terá um único gerente, mesmo no caso de programas multissetoriais cuja execução seja realizada em vários ministérios.
2. O papel do gerente, orientado pelo compromisso com resultados e custos, é fator crítico de sucesso na implantação e execução do programa.
3. O perfil profissional para a função de gerente pressupõe: liderança conhecimento técnico e gerencial; capacidade de administrar pessoas; capacidade de negociação; experiência profissional.
4. O gerente promove a cooperação entre os parceiros, articulando recursos, esforços e informações; busca a eficácia e a eficiência das ações do programa e o seu aperfeiçoamento; garante a qualidade; administra

<sup>13</sup> Manual do PPA. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Versão de 8 de abril de 1999.

restrições, incertezas e compromissos, bem como contribui para maior integração e coordenação com os demais programas do Governo.

5. A responsabilidade do gerente se estende à qualidade e oportunidade de todo o conjunto de informações relacionadas com o programa, tanto no que se refere ao conteúdo do sistema de informações gerenciais do programa e do sistema de informações do Plano Plurianual, como no que diz respeito à comunicação social, voltada para a prestação de contas à sociedade ou para a mobilização de parceiros e investidores.

Como se pode observar, é necessário determinado perfil para a função de gerente, à qual se imputa uma série de atribuições e responsabilidades. Contudo, os sistemas atuais não permitem que o gerente responda a essa exigência, principalmente no que se refere às informações sobre custos. E, do mesmo modo, esse profissional não tem influência sobre o processo decisório para a execução da despesa, de competência do ordenador de despesas, definido pelo §1º do Art. 8º do Decreto-Lei nº 200/67 como toda e qualquer autoridade cujos atos resultem na emissão do empenho, na autorização de pagamento, no suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pelos quais esta responda.

#### c) Orçamento e custos:

A administração pública vem mantendo os registros de todas as operações em seus sistemas, sob o aspecto financeiro de contrapartidas patrimoniais, com a prioridade de verificar a legalidade dos atos dos administradores, em detrimento de sistemas que permitam verificar os resultados atingidos. Assim, a falta de um sistema que proporcione essas informações inviabiliza medir o desempenho da administração. A escrituração da execução orçamentária no âmbito do governo federal, por exemplo, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas com a utilização da classificação programática baseada em programa e projeto/atividade.

No entanto, em decorrência da dificuldade de utilização do conceito de programa, determinados gastos de apoio administrativo e de pessoal deixaram de ser, inicialmente, planejados diretamente no programa finalístico, definido como o programa que resulta em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade. Os gastos de apoio administrativo englobam ações de natureza tipicamente administrativa como, por exemplo, a manutenção e conservação de bens imóveis, a manutenção de serviços de transporte, a manutenção de serviços gerais, a administração de recursos humanos e as atividades relacionadas à informática. Apesar do programa de apoio administrativo colaborar para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos e demais programas, suas despesas, até o momento, não são associadas a esses programas. Em decorrência, não é possível se ter conhecimento de quanto de recurso foi consumido para se atingir os resultados dos programas finalísticos.

Como exemplo de que a dotação orçamentária não é alocada devidamente nos programas de governo a serem executados por cada entidade, será utilizado o orçamento da Universidade de Brasília (UnB) para o ano de 2003.

Unidade orçamentária – 26271 Fundação Universidade de Brasília

Programa 0041 – Desenvolvimento do ensino de graduação

GND 1 – Pessoal e encargos sociais	167.521.512
GND 3 – Outras despesas correntes	105.933.668
GND 4 – Investimentos	25.063.292
GND 5 – Inversões financeiras	100.000
<b>Total</b>	<b>298.618.472</b>

<b>Programa 0043 – Desenvolvimento do ensino de pós-graduação</b>	
GND 3 – Outras despesas correntes	948.000
<b>Programa 0046 – Hospitais de ensino</b>	
GND 3 – Outras despesas correntes	643.256
GND 4 – Investimentos	200.000
<b>Total</b>	<b>843.256</b>
<b>Programa 0089 – Previdência de inativos e pensionistas da união</b>	
GND 1 – Pessoal e encargos sociais	71.888.264
<b>Programa 0461 – Expansão e consolidação do conhecimento científico e tecnológico</b>	
GND 3 – Outras despesas correntes	835.246
<b>Programa 0791 – Valorização do servidor público</b>	
GND 3 – Outras despesas correntes	7.067.158
<b>Programa 0901 – Operações especiais e cumprimento de sentenças judiciais</b>	
GND 1 – Pessoal e encargos sociais	9.414.844
GND 3 – Outras despesas correntes	11.067
<b>Total</b>	<b>9.425.911</b>
<b>Total geral</b>	<b>389.626.307</b>

**ILUSTRAÇÃO 6.1 Orçamento UnB – 2003 (em R\$)**

Fonte: Orçamento 2003 (UnB, 2003)

Observa-se no orçamento da UnB que apenas o programa de Desenvolvimento do Ensino de Graduação recebeu recursos de pessoal para atender às necessidades administrativas da entidade, ou seja, os programas de Desenvolvimento do Ensino de Pós-graduação, Expansão e Consolidação do Conhecimento Científico e Tecnológico não receberam previsão de recurso de pessoal para sua execução. Isso mostra que a peça orçamentária não se permite utilizar como instrumento de alocação de recursos aos produtos e aos programas, sendo necessário uma nova alocação dos recursos aos produtos e aos programas da entidade. E, se adotado, tal procedimento permitiria uma correta avaliação do uso dos recursos em relação aos programas. Convém lembrar, de forma complementar, que não se deve considerar, para a Ilustração 6.1, o recurso de pessoal do programa de Previdência de Inativos e Pensionistas da União e das Operações Especiais com Cumprimento de Sentenças Judiciais, tendo em vista que possuem finalidades específicas.

A prática de alocar recurso de pessoal em apenas um programa é observada, também, em outras unidades. No orçamento de 2003, verificou-se que, das 342 Unidades Orçamentárias existentes, 303 têm dotação para pagamento de pessoal da ativa e que apenas nove fizeram previsão para despesa de pessoal em mais de um programa. As demais apresentam dotação em somente um programa, aos moldes da UnB. Esta forma de contabilizar toda despesa orçamentária de pessoal em apenas um programa dificulta a implantação de um sistema de custos, sendo necessário tratar, pois, adequadamente a alocação de recursos para que estes sejam contabilizados nos programas nos quais foram consumidos.

#### d) Depreciação<sup>44</sup> do imobilizado:

<sup>44</sup> O termo depreciação será usado neste livro representando, também, a amortização e a exaustão.

Com exceção dos imóveis, que são individualizados pelo Sistema Patrimonial de Imóveis da União (SPIUNet), os demais imobilizados não possuem um sistema único que permita sua individualização. Não significa dizer, porém, que falte controle individualizado desses bens pelas diversas unidades gestoras em

sistemas próprios. Esses sistemas de controle do patrimônio das unidades, pois, estando integrados com o sistema de contabilidade governamental, poderiam ser utilizados para o processo de implantação do sistema de custos da administração pública.

Contudo, no estágio atual, esses imobilizados estão registrados no Siafi por seus valores totais por categoria de bem (mobiliário, máquinas para oficinas, equipamentos hidráulicos, veículos, etc.) sem individualização, o que não permite seja feito o processo de depreciação de cada bem. Apesar da dificuldade, não se caracteriza fator impeditivo, pois por meio das informações do Siafi realiza-se a depreciação com base nos valores totais, como se fossem dadas baixas em material de consumo na sua utilização mensal. Dessa forma, estaria sendo realizado o processo de depreciação, mensalmente, com taxas diferenciadas para cada grupo do imobilizado, em função do que prevê a técnica de depreciação, alocando esses custos aos programas, sem, contudo, individualizar o bem depreciado. A individualização da depreciação seria realizada pelo sistema de controle patrimonial de cada entidade. Ademais, o plano orçamentário de contas não prevê a depreciação dos bens, que são baixados quando de sua liquidação, direto como despesas.

e) Normas sobre demonstrativos de custos:

Os sistemas de informações contábeis aplicados às entidades da administração pública evidenciam os fatos oriundos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, de acordo com a Lei nº 4.320/64. Todos os fatos resultantes ou independentes da execução orçamentária são registrados e evidenciados no conjunto de demonstrações obrigatórias que se constituem nos balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais. Demonstrativos estes que não refletem o desempenho do gestor, entendido este como a ação gerencial para atingir o objetivo proposto, ou melhor, a eficácia, a eficiência e a produtividade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (artigos 52, 53 e 55) exige, também, uma série de demonstrativos, todos, no entanto, basicamente voltados para o controle da receita, da despesa e do endividamento, apesar de seu texto mencionar a necessidade da administração pública manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Como pode ser observado, os dispositivos legais existentes não fazem referência a demonstrativos que evidenciem os custos da administração pública. A necessidade de existir um dispositivo legal que determine ao administrador público evidenciar seus custos está associada ao dever de cumprir o que está previsto na lei, o princípio da legalidade, no qual o administrador público está em toda a sua atividade funcional sujeito às prescrições legais.

**f) Sistemas de custeio para as entidades da administração pública:**

Meirelles (1992, p. 61) afirma que administração “é todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Esse aparelhamento compreende os meios de que se serve o Estado, por meio de uma estrutura patrimonial de bens, equipamentos, tecnologia e servidores públicos que formam as entidades da administração pública. Cada ente, para cumprir suas atribuições, está estruturado de determinada forma e com características próprias, implicando uma pluralidade de entidades, o que demanda sistema de controle diferenciado. Isso torna difícil determinar qual seria o melhor sistema de custos a ser adotado na administração pública, tendo em vista a diversidade de serviços prestados, como, por exemplo: saúde, educação, segurança; além de atividades internas, como: planejamento, controle, pesquisa, entre outras. Atividades que, em função de suas características, demandam sistemas de custos diferentes.

A necessidade da existência de sistemas de custos voltados para as características individuais de cada entidade é lembrada por Martins (1998, p. 380), quando afirma que o uso de pacotes pré-moldados pode não resultar no sucesso pretendido e que “o que um vizinho necessita em termos de informações não é

necessariamente o mesmo que o outro precisa”, e, para completar seu raciocínio, diz que “o fato de um sistema estar funcionando satisfatoriamente com um concorrente não implica que ele tenha sucesso no outro, já que o grau de sofisticação em termos de estrutura administrativa, qualidade de pessoal e educação pode ser diferente”.

No sentido de que qualquer sistema de custeio pode ser empregado na administração pública, Slomski (2003, p. 392) afirma que, até o momento, o assunto mereceu poucos estudos e acrescenta que os métodos de custeio por absorção, variável ou direto, baseado em atividade, e o padrão “podem ser utilizados com sucesso pelas entidades públicas para medição de desempenho dos gestores públicos e seus colaboradores”.

#### g) Fatores comportamentais:

Leone (2000) afirma que já se tem grande conhecimento sobre os fatores que influenciam o comportamento do ser humano quando existe mudança organizacional e quando existem períodos de reformulação ou implantação de sistemas.

Na administração pública, verifica-se a mesma situação. Segundo Giacomoni (2002, p. 169): “[A] implantação do sistema de custos na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem práticas, entre os quais a resistência a mudanças, tradicionalismo, etc”. Na mesma concepção, Marques (2002) destaca que a administração pública está em permanente desafio, obrigando-a a dispor de sistemas de informações capazes de responder às exigências da sociedade e reformular seus processos de gestão.

#### h) Falta de “vontade política”:

Quando se analisa a situação atual, percebe-se que estão presentes todas as condições necessárias para a adoção de uma contabilidade de custos no setor público. Assim, conforme comentado no Capítulo 1, a implantação

desse sistema torna-se interessante na medida em que afeta positivamente o processo decisório e faz com que comportamentos disfuncionais sejam evitados.

Entretanto, a dificuldade de colocar em prática essas idéias, dificuldade essa percebida até mesmo na demora da aprovação do PLC 135, conforme comentado anteriormente, ou no pouco incentivo para as unidades que buscam a melhor metodologia de custo, releva uma outra alternativa: a de que talvez não exista interesse, por parte de certos grupos de pressão política, na melhoria na eficiência do setor público, advinda da contabilidade de custos, ou na melhoria na *accountability*<sup>35</sup> daí resultante. Silva (1999, p. 39) comenta que fatores políticos têm influência na análise da apuração de custos, pois “a alocação de recurso segundo as prioridades estabelecidas durante o processo eleitoral geram, conseqüentemente, disfuncionalidades no processo de planejamento de médio e longo prazo”.

<sup>35</sup> Frederick Mosher apresenta *accountability* como sinônimo de responsabilidade objetiva, que “acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho” (apud SILVA; TRISTÃO, 2002, p. 229).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, nº 191-A, de 5 outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a unificação dos recursos do Tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 30 de abril de 2003, 12:45h.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União e dá

outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 3 de outubro de 1998.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 5 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 7 de fevereiro de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.995, de 25 de julho de 2000. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2001 e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 26 de julho de 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2002 e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 25 de julho de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.524, de 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2003 e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 26 de julho de 2002.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2004 e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 31 de julho de 2003.

\_\_\_\_\_. Manual do PPA. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Versão de 8 de abril de 1999.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 42 do Ministério do Orçamento e Gestão, de 14 de abril de 1999. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 14 de abril de 1999.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC 135) de que trata o Art. 165 §9º da Constituição Federal de 1988. Versa sobre normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, diretrizes, orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (em tramitação no Congresso Nacional).

CRUZ, F.; PLATT, O. As exigências de implantação de sistema de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a oportunidade para o surgimento da Contabilidade Estatal Municipal Participativa (Cemp). In: 1º SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP. São Paulo, *Anais*, 2001.

FARIAS, H. Gestão estratégica de custos: análise da metodologia da Aeronáutica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXXI, n. 138, p. 57-67, nov./dez. 2002.

FIGUEIREDO, C.; NÓBREGA, M. *Gestão fiscal responsável – simples municipal. Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – perguntas e respostas*. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

GIACOMONI, J. *Orçamento Público*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KASHIWAKURA, H. K. *Um enfoque na avaliação e no desempenho do orçamento-programa da administração pública federal*. 1997. Dissertação (Mestrado)–Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 1997.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. *Custos, planejamento, implantação e controle*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARQUES, M. O setor público administrativo e a gestão pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXXI, n. 138, p. 89-97, nov./dez. 2002.

MARCELINO, G. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 37 (3), p. 641-659, maio/jun. 2003.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, H. *Direito Administrativo Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

MOURA, J. F. M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, 2003.

PEREIRA, J. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1999.

PISCITELLI, R. B. *O controle interno na administração pública federal*. Brasília: Esaf, 1988.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M.; ROSA, M. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO FILHO, J. F. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria da Gestão Econômica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXX, n. 132, p. 57-71, nov./dez. 2001.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2003.

SILVA, C. A. T.; TRISTÃO, G. *Contabilidade básica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, L. M. da. Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custo na Administração Pública. *II Prêmio STN de Monografia*. Brasília: Ministério da Fazenda – STN, 1998. p. 397-450.

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

\_\_\_\_\_. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 2002.

UnB. *Orçamento*, 2003. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 15 maio 2003.

## 7 | O Siafi como base de dados<sup>1</sup>

A gestão financeira dos recursos públicos no Brasil está centrada em sistemas informatizados que executam e controlam cada lançamento realizado. Dentre estes, destaca-se o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), utilizado pela União na sua administração orçamentária, financeira e patrimonial, e utilizado como base para o desenvolvimento dos sistemas estaduais e municipais. Por essa razão, apesar da relevância da contabilidade pública dos Estados e municípios, o presente capítulo centra-se no referido sistema.

<sup>1</sup> Baseado em Moura (2003).

O Siafi é um sistema de teleinformática que oferece suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública, tornando segura a contabilidade da União. Nesse sentido, Costa (1999, p. 597) considera que o sistema permite um acompanhamento detalhado da informação no setor público federal, proporcionando estatísticas confiáveis das contas públicas. Abrangendo, dessa forma, todos os órgãos da administração direta, autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e órgãos dos poderes Legislativo e Judiciário.

Por meio do Siafi são obtidas as informações que subsidiam o balanço geral da União e os relatórios de execução do orçamento e da administração financeira; além do sistema ser responsável pelo registro de transações que alcançam a casa de trilhões de reais/ano. Pelo volume de recursos movimentados, pois, é compreensível que o Siafi tenha de ser um sistema de informação seguro para seus usuários.

O volume de recursos transacionados no sistema é compatível com sua complexidade. Para se ter uma idéia, o Siafi possui um manual impresso composto

por 15 volumes. Mota (2002, p. 177) comenta que com a edição desse manual “pode ser constatado o gigantismo do documento e confirmar a grandeza do Siafi”. Entretanto, o dinamismo do sistema faz com que sofra constantes atualizações de seus procedimentos, dificultando às entidades da administração a manutenção atualizada desse manual impresso. Por esse motivo, além dos volumes impressos existe também o manual *on-line*.

## 7.1 CONTEXTO DA CRIAÇÃO DO SIAFI

No Capítulo 6, fez-se um retrospecto histórico da contabilidade pública no Brasil, no qual se afirmou que o Siafi foi criado em 1986, sem, no entanto, detalhar o contexto em que isso ocorreu. Segue-se, pois, um breve histórico da criação do sistema.

Até o exercício de 1986, o governo federal enfrentava uma série de problemas de natureza administrativa que impedia a adequada gestão dos recursos públicos e dificultava a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987. Esses problemas eram os seguintes:<sup>7</sup>

- Emprego de métodos inadequados de trabalho, que na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos a partir de registros manuais.
- Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública, utilização da contabilidade como simples instrumento de registros formais, pela dificuldade de acesso às modernas técnicas de administração financeira.
- Defasagem de, pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações com fins gerenciais.

<sup>7</sup> Histórico. Manual Siafi *on-line*. Macrofunção: 02.01.00 - Item 3.1. Acesso em: 5 de março de 2003, 17:24 h.

- Incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de fontes de informações, comprometendo o processo de tomada de decisões.
- Existência de inúmeras contas-correntes bancárias, no âmbito do Governo Federal, criando estoque ocioso de moeda e dificultando a administração de caixa.
- Falta de integração dos sistemas de informações.

Conforme se pode notar, existe na citação anterior uma ênfase no aspecto processual como justificativa para a criação do Siafi: métodos inadequados, defasagem no encerramento, incompatibilidade dos dados, diversas contas bancárias e falta de integração. Somente um item, portanto, chama atenção para a falta de informação gerencial, sem, no entanto, citar de forma expressa a contabilidade de custos.

Nesse contexto, por meio do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Esse órgão, vinculado à estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade modernizar e integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal. Em seu Art. 12, o Decreto apresenta o seguinte:

Fica o Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) autorizado a contratar ou ajustar a execução, o desenvolvimento e a manutenção de serviços de computação eletrônica, visando a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Controle Interno do Poder Executivo, nos Órgãos Centrais, setoriais e seccionais.

Lichtnow (1994) afirma que as razões da criação do Siafi são antigas, pois o governo federal já havia realizado diversas tentativas para unificar, por meio de caixa único, os recursos movimentados pelo Tesouro Nacional, com seu agente financeiro. Essa necessidade de unificação do caixa encontra-se

expressa nos objetivos do Sistema e tem por base legal o Art. 56 da Lei nº 4.320/1964, que determina extrema observância do princípio de unidade de tesouraria; e o Decreto-Lei nº 200/1967, que, em seu Art.92, determina a unificação dos recursos movimentados pelo Tesouro Nacional, especialmente, com o objetivo de atribuir maior economia operacional e racionalização da execução financeira.

A STN, em conjunto com o Serviço de Processamento de Dados (Serpro), empresa pública prestadora de serviço na área de informática, criou as condições para que o Siafi fosse implantado em tempo reconhecidamente curto (cerca de seis meses), entrando em operação a partir de 1º de janeiro de 1987.<sup>3</sup> O sistema começou sendo usado pelos poderes Executivo e Judiciário, expandindo-se de forma gradual, a partir da percepção pelos usuários das vantagens obtidas/oferecidas pelo sistema. De forma que, cinco anos após sua implantação, Silveira Jr. e Tristão (1993) comentavam que o SIAFI era aplaudido e acreditado por todos, por causa da sua eficiência e eficácia na execução, no acompanhamento e no controle da administração financeira, orçamentária, patrimonial e contábil.

<sup>3</sup> Costa (1999) comenta que projeto semelhante, elaborado na Espanha, levou cerca de dois anos e meio para entrar em funcionamento.

## 7.2 ABRANGÊNCIA E GESTÃO DO SIAFI

Para desempenhar suas tarefas, o sistema foi desenvolvido com a seguinte visão global:

- a) Centralização em Brasília e ligação, por teleprocessamento, com órgãos do Governo Federal no país e no exterior.
- b) Padronização de métodos e rotinas de trabalho, sem rigidez ou restrição à gestão dos recursos, que permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora.

- c) Interligação em todo o território nacional por meio da rede de telecomunicação do Serpro.
- d) Realização dos registros contábeis por meio dos Eventos,<sup>4</sup> sendo as contas contábeis utilizadas como fonte de informação.

A Instrução Normativa nº 8, de 14 de dezembro de 1999, da STN – Ministério da Fazenda, apresenta os objetivos do Siafi:

- Prover de mecanismos adequados o registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os órgãos central, setorial, seccional e regional do sistema de controle interno e órgãos executores.
- Fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional.
- Permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais, destinada a todos os níveis da administração pública federal.
- Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos órgãos e entidades participantes do sistema.
- Permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos públicos.
- Permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico.
- Permitir o registro contábil dos balancetes dos Estados, municípios e de suas supervisionadas.
- Permitir o controle da dívida interna e externa do governo federal, bem assim o das transferências negociadas.

Em que pese a amplitude do Siafi no controle orçamentário, financeiro e patrimonial, o sistema, no entanto, não apresenta entre seus objetivos a possibilidade ou a necessidade de informações de custos, não se constituindo, assim, num sistema que permita a apuração de custos. Nesse sentido, Cruz e Platt (2001, p. 3) comentam:

<sup>4</sup> Eventos são atos e fatos administrativos a serem transformados em registros contábeis automáticos. A tabela de eventos é o conjunto de códigos utilizados pelas UGs no preenchimento dos documentos do sistema. Os códigos destinam-se a eliminar a necessidade de indicação de contas a serem debitadas e creditadas, uma vez que cada evento corresponde a um roteiro contábil específico.

Um segundo momento reformista, bastante frustrante aos contadores e técnicos empenhados com a transparência das contas públicas, ocorreu em 1987, com a expansão do sistema de administração financeira federal, conhecido no meio contábil brasileiro como Siafi.

A frustração residiu na limitação do acesso aos dados que apenas parcialmente pode em autorizações senhadas ocorrer e principalmente pela inoperância de um sistema de apuração dos custos para o acompanhamento, quanto para a avaliação.

Na mesma linha, Farias (2002, p. 58) faz a seguinte observação quanto à falta de tratamento de custos pelo sistema:

Note-se, no entanto, que, à revelia da Lei 4.320/64, um dos fundamentos pétreos do Siafi, não se deu o tratamento adequado à contabilidade industrial ou de custos, em que pese o fato de que manter um sistema de custos organizados sempre foi imposição dos art. 5, 85, 89 e 99. Portanto, por essa deficiência, os custos, dentro das instituições governamentais, nunca receberam o tratamento adequado, com vistas a torná-lo um instrumento de efetivo apoio à tomada de decisão, muito menos em fornecer subsídios adequados à contabilidade gerencial.

<sup>5</sup> Documento de Visão – Extrato – Versão 1.0 Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi\\_sec\\_x01.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi_sec_x01.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2003.

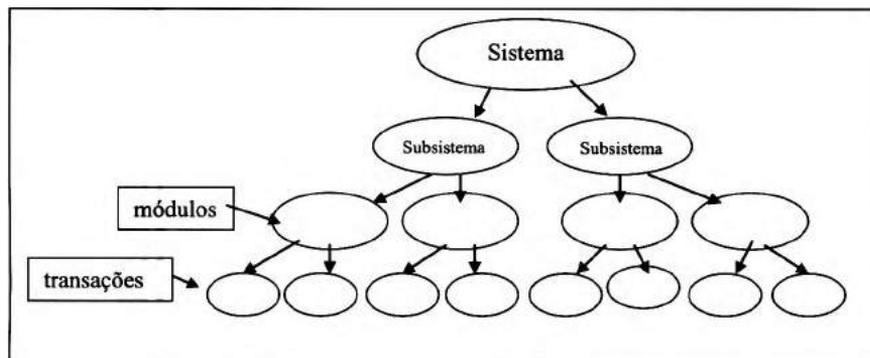
Atualmente, a STN está desenvolvendo, em conjunto com o Serpro, uma nova versão do Siafi, que está sendo denominada Siafi século XXI,<sup>5</sup> e afirma que o sistema atual tem conseguido manter a oferta de um conjunto de serviços voltados para o registro da execução orçamentária, financeira e patrimonial das unidades que formam o governo federal, com aceitação por parte de seus usuários. Entretanto, ressalta que existem várias solicitações dos usuários por mais

funcionalidade e flexibilidade no tratamento das informações. O documento registra, ainda, que o aperfeiçoamento do atual Siafi contribuirá para a implementação e a consolidação do novo modelo de gestão, aplicando conceitos e funcionalidades preconizados, “viabilizando o acompanhamento físico e a apuração de custos para facilitar o gerenciamento dos programas de governo”.

Contudo, apesar de existir a previsão da apuração parcial de custos no Siafi século XXI, em entrevista informal na Coordenação de Contabilidade da Secretaria de Tesouro Nacional, verificou-se que não existe ainda um projeto de como serão viabilizados o acompanhamento físico e a apuração de custos para facilitar o gerenciamento dos programas de governo.

### 7.3 ESTRUTURA DO SIAFI

O Siafi está estruturado por exercício financeiro e cada exercício é dividido em subsistemas, módulos e inúmeras transações.



**ILUSTRAÇÃO 7.1** Estrutura do Siafi

Fonte: Adaptado do Tutorial Siafi – item 3.2

Módulo é definido por um conjunto de transações afins, e estas, no sentido prático, são representadas por rotinas acessadas pelos usuários, de acordo com a atividade a ser executada. As diversas operações do sistema, desde a entrada de dados até consultas, são efetivadas como transação (TUTORIAL SIAFI, item 3.2).

Apesar de o Siafi não ter sido planejado para ser um sistema de custos, sua estrutura de consolidação, em diversos níveis, permitiria acompanhar a contabilização dos custos dos programas e das unidades gestoras, nos vários níveis de gerência, como, por exemplo:

- Por unidade gestora de forma individualizada.
- Pela consolidação das diversas unidades gestoras que realizam um mesmo programa em determinado ministério.
- Pela consolidação dos custos do programa quando este for executado por mais de um ministério, obtendo-se, dessa forma, seu total por programa, pelo nível mais elevado da administração.

Essas informações seriam obtidas pela individualização ou pela consolidação dos programas, por meio de consultas ao Siafi, que podem dar-se por:

- Unidade Gestora (UG): apresenta informações em nível analítico ou consolidadas, somente sobre a UG solicitada.
- Subórgão: apresenta informações consolidadas com o somatório de todas as UGs que compõem as unidades administrativas, que, por sua vez, constituem a estrutura básica dos órgãos.
- Órgão: apresenta informações consolidadas com o somatório de todas as UGs que pertençam a um órgão.
- União: apresenta informações de todas as UGs do sistema.
- Gestão: apresenta informações consolidadas sobre toda a gestão.

Mello (1999, p. 478) comenta que, por meio do Siafi, é possível ter acesso a todos os dados das unidades governamentais, acrescentando que:

É possível, também, se informar sobre a situação global do governo federal, pois o sistema, além de fornecer dados relativos às unidades individuais, oferece o agregado da situação patrimonial, contábil financeira e orçamentária da administração pública como um todo, ou seja, agrega-se cada um para obter o conjunto.

#### 7.4 SAÍDAS E ENTRADAS DE DADOS

Tem-se vários tipos de saídas de dados no Siafi, como: via terminal/ impressora, via geração de arquivos e via relatórios. E, além dessas, com o objetivo de auxiliar o usuário em situações específicas (tais como entrada de dados, transferências de arquivos, consultas gerenciais), foi implementado o que se denomina ambiente Siafi, no qual são disponibilizados, entre outros, instrumentos como o Siafi Gerencial, e via Centro de Informações - CI/extrator de dados, pelos quais é possível obter informações do sistema para alimentar outros sistemas, e utilizar o processo *batch* (BT), que permite alimentar o referido sistema com informações processadas, dessa vez, em outros sistemas.

Os recursos mencionados (extrator de dados, Siafi gerencial e processo *batch*) são interessantes, particularmente, por permitirem a extração de informações que irão compor a base de dados do sistema de custos de cada unidade gestora, e permitirem o registro no sistema dos resultados obtidos da alocação de custos aos programas de governo pelos sistemas das unidades gestoras.

#### **7.4.1 Siafi gerencial**

A criação do Siafi Gerencial busca agilizar a obtenção de informações gerenciais nos dados do sistema. Sendo o recurso um sistema residente em ambiente *windows*, com interface amigável, que gera relatórios em planilha eletrônica; além de possibilitar, a partir da base de dados do sistema, que o próprio usuário defina, pesquise e obtenha as informações necessárias para apoiar seu processo decisório, permitindo o tratamento da informação por meio de linguagem mais natural e de fácil compreensão.

O projeto piloto do Siafi Gerencial foi disponibilizado em novembro de 1995 e, desde então, tem sido aprimorado e consolidado entre os usuários como uma importante ferramenta de tratamento e obtenção de informações gerenciais.

#### **7.4.2 Via Centro de Informações (CI) – extrator de dados**

O Siafi permite a determinados usuários a obtenção de dados de sua UG ou órgão a partir de saídas específicas e particulares de cada unidade. Os dados extraídos podem ser transportados para o meio magnético de seu microcomputador, no qual podem ser dados os tratamentos necessários à obtenção das informações desejadas. O processamento por qualquer utilitário é possível, desde que permita o tratamento de arquivo no formato TXT (texto). Contudo, é um processo que exige conhecimento prévio do *layout* dos arquivos do Siafi, da definição dos critérios de seleção e, finalmente, de manipulação dos dados em sistema desenvolvidos pelo usuário. O extrator de dados permite ao usuário consultar diretamente a base de dados do sistema e, a partir disso, selecionar dados, extrair os dados selecionados, transportar os dados para determinado meio físico (microcomputador, disquete), e processar os dados extraídos utilizando aplicativos de largo uso ou desenvolvido pela própria unidade.

### 7.4.3 *Processo Batch (BT)*

O processo BT consiste na transferência de documentos na modalidade *batch* para incorporação no Siafi. Geralmente, é usado nas seguintes condições: quando usuários do sistema possuem seus próprios sistemas de controle e necessitam transferir arquivos gerados por estes, visando incorporá-los ao sistema; e, quando o volume de entrada de dados é muito grande, visa a operacionalização mais rápida, evitando, desse modo, a sobrecarga do sistema *on-line*.

## 7.5 O SIAFI E A CONTABILIDADE

Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 41) afirmam que “a contabilidade é o coração do Siafi, haja vista que toda informação gerencial processada por esse sistema é calcada em cima de lançamentos contábeis”. O Siafi e a contabilidade são interligados pela utilização de duas ferramentas que sustentam o sistema de registros: o plano de contas e a tabela de eventos.

### 7.5.1 *Plano de contas*

Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 39-40) comentam que, no passado, o Ministério da Fazenda tinha dificuldade de fazer as consolidações dos balancetes dos diversos órgãos da administração federal pela variedade de planos de contas existentes nos diversos órgãos. De maneira que, na implantação do Siafi, se buscou a unificação desses planos de contas. Os autores citados comentam, ainda, que a unificação “veio simplificar sobremaneira a consolidação dos balancetes, a qual é feita automaticamente pelo Siafi, a partir dos lançamentos contábeis”.

O plano de contas da administração pública federal é representado por um conjunto de títulos organizados e codificados com o propósito de sistematizar e organizar os registros contábeis de atos e fatos de gestão, bem como, de permitir, a qualquer momento, com clareza e precisão, a obtenção de dados relativos ao patrimônio. Seus principais objetivos são realçar o estado patrimonial e suas variações, padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta e permitir um sistema integrado de informações orçamentária, financeira e patrimonial.

A conta é o título representativo da composição, da variação e do estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo; exigindo, por isso, controle contábil específico. As contas são agrupadas segundo suas funções, a fim de identificar a escrituração, conhecer a situação dos responsáveis, individualizar os devedores e os credores, acompanhar e controlar a execução orçamentária e elaborar balanços. Atualmente, o plano de contas da União encontra-se desdobrado em seis classes, a saber:

<p><b>Ativo:</b>            Ativo circulante            Ativo realizável a longo prazo            Ativo permanente            Ativo compensado</p>	<p><b>Receita:</b>            Receitas correntes            Receitas de capital            Deduções da receita</p>
<p><b>Passivo:</b>            Passivo circulante            Passivo exigível a longo prazo            Resultado de exercícios futuros            Patrimônio líquido            Passivo compensado</p>	<p><b>Resultado Diminutivo do Exercício:</b>            Resultado orçamentário            Resultado extra-orçamentário</p>

<b>Despesa:</b> Despesas correntes Despesas de capital	<b>Resultado aumentativo do exercício:</b> Resultado orçamentário Resultado extra-orçamentário Resultado apurado
--	---

**ILUSTRAÇÃO 7.2 Plano de contas**

Fonte: Manual Siafi *on-line*. Plano de conta. Macrofunção: 02.06.00. Acesso em: 5 de maio a 20 de março de 2003, 08:09h

Além dessa estrutura, as contas são desdobradas em *contas correntes*, o código da conta corrente permite o tratamento de informações conforme a individualização exigida pela conta objeto do detalhamento, de acordo com tabela própria estruturada e cadastrada para permitir maior flexibilidade no gerenciamento dos dados necessários. Como exemplo, a conta *fornecedores* é desdobrada em conta corrente, identificada pelo Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

A possibilidade de criação de novas contas é permitida pelo próprio Siafi, sendo essa competência de uso exclusivo da Coordenação de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (CCONT/STN). Entretanto, no Siafi século XXI,<sup>6</sup> estuda-se a possibilidade de existirem contas que serão de uso exclusivo da entidade, no sentido de proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e na consolidação dos dados e atender às necessidades de informações em todos os níveis da administração pública.

<sup>6</sup> Projeto Siafi XXI – STN/ Serpro – Plano de contas. Ata de reunião em 24 de abril de 2003.

**7.5.2 Eventos**

Eventos são atos e fatos administrativos a serem transformados em registros contábeis automáticos, sendo cada fato representado por um código de evento distinto, como por exemplo: arrecadação de receita, empenho da despesa,

liquidação da despesa, transferências financeiras, movimentação de crédito, baixa de estoque, entre outros. A tabela de eventos, por sua vez, é o conjunto de códigos utilizados pelas unidades gestoras no preenchimento dos documentos do sistema, sendo os códigos destinados a eliminar a necessidade de indicação de contas a serem debitadas e creditadas, uma vez que cada evento corresponde a um roteiro contábil específico.

Assim, o roteiro contábil dos eventos, em que diversas contas contábeis são registradas automaticamente, permite que o Siafi seja uma fonte variada de informação, proporcionando controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, conforme comentam Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 40): “nota-se claramente a flexibilidade dos eventos quanto aos tipos de controles que eles proporcionam e a gama de informações gerenciais geradas a partir da utilização de determinado evento”.

Outro aspecto a ser considerado, quanto ao uso do evento, dá-se quando determinada transação envolve mais de uma unidade, como, por exemplo: a descentralização de crédito ou uma transferência financeira. Nessa situação, quando uma unidade gestora movimenta sua dotação orçamentária e financeira para uma outra unidade gestora, as contas contábeis movimentadas pela transferência entre as unidades gestoras serão, ao mesmo tempo, atualizadas nas duas unidades, em função do roteiro contábil do evento. Mello (1999, p. 479) afirma que

o sistema [Siafi] consegue, portanto, oferecer informações em tempo hábil, porque as operações são lançadas ao mesmo tempo de sua ocorrência: se administração paga, vende, empenha etc. ele capta automaticamente, já que tudo é feito por meio dele.

Atualmente, da mesma forma que ocorre com as contas, é possível alterar ou criar novos eventos no Sistema. Contudo, no Projeto do Siafi século XXI,<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Projeto Siafi XXI – STN/ Serpro - Plano de eventos. Ata de reunião em 24 de abril de 2003.

está sendo discutida a possibilidade de se proporcionar maior flexibilidade ao gerenciamento e à consolidação dos dados para atender às necessidades de informações em todos os níveis da administração pública, de modo que o gestor da administração da setorial de contabilidade poderá, se autorizado, desdobrar os eventos do plano de eventos da administração pública.

## 7.6 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Conforme comentado no Capítulo 6, o processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida pela Constituição Federal de 1988 (CF88), que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, aprovado o orçamento, publicada a LOA e observadas as normas de Execução Orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício, tem-se o início da execução orçamentária. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) envia arquivo magnético contendo as informações orçamentárias para o Tesouro Nacional, que, com o Serpro, providencia seu lançamento no Siafi, por geração automática do documento Nota de Dotação (ND).

Para viabilizar esse lançamento, existe, no sistema, uma tabela que vincula cada Unidade Orçamentária existente no orçamento a uma Unidade Gestora do sistema, esta, pois, a responsável pela descentralização e/ou pela execução desses créditos, que são descentralizados com a utilização de uma estrutura de armazenamento denominada Célula Orçamentária. Essa célula, então, contém as informações necessárias ao controle da execução do orçamento, permitindo a consolidação da informação em diversos níveis; e possui a seguinte estrutura de armazenamento dos valores:

<sup>8</sup> Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, Art. 1º, §1º - Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

<sup>9</sup> Idem, ibidem, §3º - a subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

<sup>10</sup> Fonte de recurso - indica a origem dos recursos orçamentários transferidos para o órgão e destinados à manutenção das atividades programadas. Roteiro para integração plena ao Siafi. *Manual Siafi on-line*, macrofunção - 02.10.02 - item 2.3.6. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15h28.

- Esfera (1 – fiscal; 2 – seguridade social; 3 – investimento).
- Unidade Orçamentária.
- Programa de trabalho – composto por função,<sup>8</sup> subfunção,<sup>9</sup> programa, e projeto/atividade/op. especial.
- Fonte de recurso.<sup>10</sup>
- Natureza da despesa.<sup>11</sup>
- Unidade Gestora Responsável (UGR).<sup>12</sup>
- Plano interno.<sup>13</sup>

Uma vez aprovada a Lei Orçamentária, os créditos são disponibilizados para as unidades gestoras que terão a responsabilidade de realizar as despesas, como, por exemplo: contratar um serviço, comprar material, realizar uma obra, etc. A realização das despesas compreende os seguintes estágios:

- Empenho:<sup>14</sup> que é efetuado pelo documento Nota de empenho.
- Liquidação:<sup>15</sup> que é efetuada pelos documentos Nota de lançamento ou Ordem bancária.
- Pagamento:<sup>16</sup> que é efetuado pelo documento Ordem bancária.

Destaca-se, pois, o segundo estágio da despesa, denominado *liquidação*, que caracteriza, por exemplo, o recebimento de um bem ou serviço pela administração; e que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Nessa verificação, são apurados a origem e o objeto que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem esta deve ser paga para extinguir a obrigação. Assim, o momento da liquidação da despesa caracteriza o recebimento do bem ou serviço, não se constituindo, quando se trata de bem, no seu consumo em todos os casos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria o Ministério da Fazenda e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (Secin) e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 11 de março de 1986.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*. Glossário, macrofunção 01.04.00. Acesso em: 9 de setembro de 2003, 14h58.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, histórico, macrofunção 02.01.00. Acesso em: 5 de março de 2003, 17h24.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, Instrução Normativa nº 8, de 14 de dezembro de 1999: Aprovar as instruções com vistas a consolidar as informações existentes e unificar os procedimentos de controle necessários ao uso do Sistema. macrofunção 04.19.08. Acesso em: 9 de setembro de 2003, 14h58.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, extrator de dado, macrofunção 02.07.00. Acesso em: 5 de maio de 2003, 09h.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, imóveis de propriedade da União, macrofunção 02.11.07. Acesso em: 19 de agosto 2003, 12h49.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, modernização do Siafi. Macrofunção 02.09.00. Acesso em: 5 de maio de 2003, 08h54.

<sup>14</sup> A natureza da despesa está organizada em categoria econômica, grupos de despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa (GIACOMONI, 2002).

<sup>15</sup> Unidade Gestora Responsável (UGR) – unidade que responde pela realização da parcela do programa de trabalho contida num crédito. *Manual Siafi on-line*. Glossário, macrofunção: 01.04.00. Acesso em: 9 de setembro de 2003, 14h58.

<sup>16</sup> Plano interno – é o instrumento de planejamento e de acompanhamento das ações do órgão, usado como forma de detalhamento do projeto ou atividade, de uso exclusivo de cada ministério ou órgão. Roteiro para integração plena ao Siafi. *Manual Siafi on-line*, macrofunção 02.10.02 – item 2.3.7. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15h28.

<sup>44</sup> Lei nº 4.320/64, Art. 58: O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

<sup>45</sup> Idem. Art. 63: A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

<sup>46</sup> Idem. Art. 62: O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, plano de conta, macrofunção 02.06.00. Acesso em: 5 de maio de 20 de março de 2003, 08h09.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, processo BT para importação de dados, macrofunção 08.03.06. Acesso em: 5 de maio de 2003, 09h10.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Siafi on-line*, roteiro para integração plena ao Siafi, macrofunção 02.10.02. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15h28.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Documento de visão Siafi XXI – versão 1.0. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi\\_sec\\_xxi.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi_sec_xxi.pdf)>. Acesso em: 23 de abril de 2003, 15h30.

COSTA, A. G. da. *Siafi e finanças governamentais: uma abordagem holística*. III Prêmio STN de Monografia, 620p. Brasília: Ministério da Fazenda – STN, 1999, p. 572-614.

CRUZ, F. da; PLATT O. A. As exigências de implantação de sistema de custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a oportunidade para o surgimento da Contabilidade Estatal Municipal Participativa (Cemp). In: 1º SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP. São Paulo: *Anais*, 2001.

FARIAS, H. A. Gestão estratégica de custos: análise da metodologia da aeronáutica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, Ano XXXI, n. 138, p. 57-67, nov./dez. 2002.

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

LICHTNOW, H. Siafi – Sistema integrado de Administração Financeira. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do RS*, p. 51-52, out./dez. 1994.

MELLO, P. M. O Siafi dentro de uma abordagem neo-schumpeteriana: um estudo do sistema de administração financeira do governo federal. III Prêmio STN de Monografia. Brasília: Ministério da Fazenda – STN, 1999. p. 451-512.

MOTA, F. G. L. *Contabilidade aplicada à administração pública*. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2002.

MOURA, J. F. de M. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

PROJETO Siafi XXI – STN/Serpro – *Time de construção de solução*. Ata de Reunião em 24 de abril de 2003.

SECRETARIA do Tesouro Nacional. *Tutorial Siafi*. Brasília, CD-ROM, registro ISBN nº 85-85975-02-04.

SILVEIRA Jr., A.; TRISTÃO, G. *Siafi: realidade e perspectiva*, nº de capa 34, v. 14, nº 1, p. 31-49. *Revista ABOP*, Brasília, set./dez., 1993.



## 8 | Custo da educação superior

### 8.1 INTRODUÇÃO

A mensuração da eficiência nas universidades tem sido feita, tradicionalmente, por indicadores qualitativos e quantitativos, incluindo entre os indicadores mais usados pelo Banco Mundial, em conjunto com países europeus, para mensuração da eficiência interna das universidades européias: o custo por aluno, a relação aluno/professor, a relação aluno/funcionário e o tempo médio de permanência no curso (DUNDAR; LEWIS, 1999). De maneira que o desenvolvimento de indicadores que avaliam a educação superior tem merecido atenção há algum tempo, sendo, no entanto, considerado questão polêmica (LEITÃO, 1987).

O Tribunal de Contas da União, por meio da Decisão Plenária nº 408/2002, determinou que as Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) incluam no relatório de gestão anual um conjunto de indicadores para avaliação de desempenho. A proposta de se avaliar as instituições com a mesma metodologia tem como premissa a possibilidade de comparar seus resultados. No entanto, a questão da comparabilidade pela utilização de uma metodologia padrão para todas as instituições suscita questionamentos, advindos das peculiaridades de cada entidade. Para citar exemplos, algumas Ifes possuem zoológico (Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT), museus (Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ) e centros de promoção de concursos (Universidade de Brasília – UnB). Naturalmente que essas divergências influenciam os custos a serem apurados em cada unidade. Por exemplo, em um estudo realizado por Dundar e Lewis (1999), foram verificadas discrepâncias no custo por aluno em até 37% entre instituições que apresentavam atividades e estruturas semelhantes, não tendo sido possível

identificar a causa dessas diferenças. Além do fator comparabilidade, critérios estipulados para a apuração do custo de ensino, na determinação do indicador *custo por aluno*, trazem à tona discussões a respeito dos conceitos referentes à contabilidade de custos. De forma que indicadores de produtividade, como o custo por aluno, se não mensurados com metodologias apropriadas podem conduzir a decisões equivocadas (GAETANI; SCHWARTZMAN, 1990; AMARAL, 2002).

A necessidade da existência de métodos de apuração de custos é apontada por Gaetani e Schwartzman (1990). Conforme afirmação desses autores: “Para tanto seria necessária a existência, em cada Ifes, de um adequado sistema de apropriação de custos que distinguisse aquela parcela de custos efetivamente despendida no ensino de graduação e pós-graduação”. Esses autores destacam, ainda, as vantagens que um sistema de custos pode trazer às Ifes:

Um eficiente sistema de apropriação de custos nos levará a fazer as comparações que são realmente relevantes. Assim, ao invés de compararmos custos de diferentes Ifes, passaremos a confrontar custos por aluno de um mesmo curso em diferentes Ifes, custo por ensino de graduação, custo do ensino de pós-graduação, custo da elaboração de uma tese de mestrado ou de um artigo publicado e assim por diante (1990, p. 93).

No entanto, a complexidade de se desenvolver um sistema de custo tendo como objeto o custo-aluno deve-se à multiplicidade de atividades desempenhadas pelas instituições de ensino superior (AMARAL, 2002). Porém, a falta de controle dos custos em uma instituição pública desse tipo impacta não somente na sua administração, gerando ineficiência no aproveitamento dos recursos a ela destinados, mas também na sociedade como um todo, pois os recursos são públicos.

Assim, a título de exemplificação do exposto anteriormente, este capítulo apresenta um estudo de caso na Universidade de Brasília, uma instituição pública federal de ensino superior.

## 8.2 TIPOLOGIA DOS ESTUDOS SOBRE ENSINO UNIVERSITÁRIO

Em muitos países desenvolvidos, a partir da metade da década de 1970, houve um decréscimo nas despesas públicas com educação superior (EICHER, 2000). No caso da Europa, esse decréscimo deveu-se a fatores, tais como: pressão dos países membros da União Européia para estabelecer padrões orçamentários como condição à moeda única, reformas do setor público, questionamentos ao financiamento das pesquisas realizadas pelas universidades, queda da população jovem nos países europeus, declínio na qualidade das pesquisas, e aumento do número de desempregados com nível superior (TRINCZEK; WEST, 1999).

Diante do exposto, as perspectivas para financiamento público da educação superior apontam para estagnação ou até mesmo declínio. A escassez de recursos melhora o controle sobre os custos educacionais. Com base no exposto, Landon (1999) discute os efeitos da descentralização do controle dos gastos, deslocado de um nível de governo para outro, ou para a própria diretoria da instituição de ensino. Este, um assunto importante quando se refere à autonomia universitária, há muito perseguida pelas instituições brasileiras de ensino superior público (FÁVERO, 1999). Diversos estudos têm mostrado a importância desse tipo de controle e a possibilidade de êxito, como, por exemplo, Siphambe (2000), que calculou a taxa de retorno para o nível secundário e para a graduação universitária na Botswana.

Esses estudos, geralmente, escolhem entre duas alternativas teóricas: o lado da produção ou o lado da demanda.

O ponto de vista da demanda enfatiza as externalidades dos custos educacionais. Conforme Psacharopoulos (1996), o problema da externalidade é outra denominação para a nossa ignorância no que realmente determina o crescimento econômico. Esse autor tem produzido uma série de trabalhos sobre a taxa de retorno da educação, mostrando que esse retorno é mais elevado no setor privado do que no setor público, e que o retorno reduz com o aumento no nível de escolaridade, ou seja, o retorno do ensino fundamental é mais elevado do que o retorno do ensino universitário; e que a taxa de retorno é mais elevada para os países em desenvolvimento e para as pessoas do sexo feminino (SIPHAMBE, 2000).

Essa metodologia tem sido aplicada a diferentes países para determinar o retorno obtido pelo aluno para um ano adicional de estudos. Para o Brasil, um estudo foi feito por Griffin e Edwards (1993); na Espanha, por exemplo, um ano adicional de estudo aumenta o rendimento em 8,4%, conforme Alba-Ramirez e Segundo (1995). A Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) tem utilizado a taxa de retorno da educação universitária baseada no fluxo futuro de retorno do aluno e dos custos adicionais com a graduação universitária, incluindo custos de oportunidade; e compara o retorno obtido por quem possui graduação universitária com quem possui nível secundário (WAGNER; SMITH; HEALY, 2000). Pode-se notar que, nesse caso, a atenção está centrada no aluno e não na instituição de ensino. Observa-se, portanto, que os custos com a educação podem ser vistos sob dois ângulos: o custo para o indivíduo e o custo para a sociedade; enquanto o custo para o indivíduo compreende o custo que o estudante tem durante o curso, até mesmo o custo de oportunidade. E o custo para a sociedade ou custo social refere-se aos recursos públicos empregados na universidade para o ensino.

Outros estudos sobre o efeito da educação na economia foram feitos. Binder (1999), em seu estudo sobre a educação durante a recessão no México, também utilizou o custo de oportunidade do aluno e observou que uma melhora dos indicadores educacionais na década de 1980, deveu-se, em parte, pela queda

desse custo. Phelps (1998), por sua vez, estudou o efeito da universidade na comunidade local. Outra alternativa do ponto de vista da demanda seria a utilização de medidas de valor adicionado à educação (LADD; WALSH, 2002).

Já o ponto de vista da produção foca sua atenção na determinação dos custos de produzir determinado nível de escolaridade. Mensura, portanto, os recursos disponibilizados para oferecer a educação (EICHER, 2000).

Para Amaral (2002), deve-se ter clara a distinção entre *custo por estudante* e *custo do aluno*. O primeiro é o resultado da divisão do volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos; e o segundo procura apurar quanto custou a formação de um aluno durante sua vida. O autor apresenta o caso da Argentina, que abriu o ingresso no ensino superior nos anos de 1983 e 1985, triplicando em dois anos o número de estudantes que ingressaram nas universidades argentinas. A consequência imediata foi uma redução no custo por estudante, dado o aumento no número de estudantes matriculados. Esperava-se, com isso, que o número de formandos aumentasse, no entanto, o autor considera imperceptível o aumento do número destes: em 1985 eram 30.873 estudantes formandos e, em 1991, 33.287. Assim, a Argentina reduziu o seu *custo por estudante*, mas o *custo por formando* provavelmente aumentou apesar de ter-se mantido o número de formandos, pois a expansão de matrículas exigiu mais edifícios, mais professores e técnicos, e infra-estrutura acadêmica.<sup>1</sup>

A contabilidade de custos é utilizada para avaliação universitária juntamente com a auditoria externa. A dosagem, que varia de país a país, é a medida mais utilizada nos processos de avaliação em países desenvolvidos (TRINCZEK; WEST, 1999; HOSTMARK-TARROU, 1999).

Apesar de a obtenção dos custos universitários ser, tradicionalmente, feita pela contabilidade de custos, existem estudos disponíveis tomando como base o orçamento público (TSAKLOGLOU; ANTONINIS, 1999).

Nesse sentido, Burton (2000) ressalta que orçamento e custeamento são duas abordagens diferentes para determinação dos fundos necessários para

<sup>1</sup> O custo por formando leva em consideração o tempo de permanência. Nesse caso, como o número de formandos não aumentou de forma significativa, conclui-se que foi maior o tempo de permanência e, por isso, maior o custo com o formando.

as atividades educacionais: orçamento foca a alocação de recursos disponíveis, enquanto sistemas de custeio utilizam a informação dos recursos que são necessários para obtenção de certas atividades acadêmicas. O uso do orçamento significa que a questão fundamental é “como se aloca os recursos disponíveis” e não “quanto custa”, questão esta mais apropriadamente respondida por meio da contabilidade de custos. Jones, Thompson e Zumeta (1986), por sua vez, criticam a utilização do orçamento como um instrumento de controle, explicando as resistências a alternativas de controle orçamentário na educação superior.

### 8.3 CARACTERÍSTICAS DO ENSINO SUPERIOR

No processo de elaboração, implementação e utilização de um sistema de informação é necessário determinar, inicialmente, quais são as características do setor de ensino, sendo as principais:

- a) O ensino superior é um setor da economia caracterizado por custos crescentes (JONES; THOMPSON; ZUMETA, 1986).
- b) Existe uma alta representatividade dos custos indiretos, o que torna impraticável a utilização de sistemas de custeamento baseado nos custos variáveis (BURTON, 2000; DOOST, 1997). Por exemplo, Doost (1997) estima que os custos diretos representam 1/5 da Clemson University, nos Estados Unidos.
- c) Importância dos custos dos salários de professores, que faz com que várias propostas de mensuração de custos tomem por base esse item (ALLEN; SHEN, 1999). Como exemplo, Harbinson e Hanushek (1992 apud PRITCHETT; FILMER, 1999) utilizam o salário do professor como base de comparação em seu trabalho sobre educação no Nordeste do Brasil. Ademais, Aduol (1999, 2001) apresenta um modelo para estimar o custo unitário e a necessidade de funcionários nos programas das universidades, por considerar que o custo-aluno está

em grande parte dependente do funcionário acadêmico e da relação funcionário/estudante, para determinados programas acadêmicos.

- d) Existe uma clara interferência da qualidade da educação na estrutura de custos, devendo ela ser ajustada a essa variável. Nesse caso, ocorre um *trade-off* entre qualidade e custos (KOSHAL; KOSHAL, 1999; DUNCOMBE; YINGER, 2000; KOSHAL; KOSHAL; GUPTA, 2001; DUNDAR; LEWIS, 1999). No estudo de Koshal e Koshal (1999), controlou-se a qualidade na função de custo.
- e) A pesquisa tem papel relevante na estrutura de custo, e universidades com maiores vocações para pesquisa possuem maiores níveis de custo-aluno (KOSHAL; KOSHAL, 1999).
- f) O custo de uma instituição de ensino é influenciado pela existência de programas de pós-graduação, particularmente mestrado e doutorado (KOSHAL; KOSHAL, 1999).
- g) Ocorre a economia de escopo e a economia de escala (DUNDAR; LEWIS, 1999; KOSHAL; KOSHAL, 1999).
- h) Presença de uma ampla gama de atividades, algumas não necessariamente vinculadas ao ensino (DOOST, 1997), mas que, apesar da dificuldade de segregação, podem refletir no ensino, como é o caso das atividades de pesquisa.
- i) O custo marginal dos cursos ofertados pela instituição de ensino é diferente de acordo com o nível. Um curso de pós-graduação, por exemplo, possui um custo marginal menor do que um curso de graduação (KOSHAL; KOSHAL; GUPTA, 2001).
- j) Instituições de ensino geograficamente descentralizadas possuem uma estrutura de custo mais elevada em decorrência da necessidade de atividades de apoio (HOSTMARK-TARROU, 1999).
- k) Universidades com maior infra-estrutura de apoio ao aluno, como, por exemplo: alojamento, biblioteca, computadores, entre outros, terão custo unitário por aluno superior àquelas cuja infra-estrutura de apoio é menor (EICHER, 2000; ANTHONY, 1999).

#### 8.4 RELATOS DE PESQUISAS DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES

Segundo Dunder e Lewis (1999), os fatos apresentados geram como consequência uma grande variação nos custos apurados entre as universidades. Os autores encontraram uma diferença de até dez vezes no custo de diferentes entidades, e a estimativa média para o ano de 1991 é de US\$ 1.623,00 por aluno. Em apoio, Rozada e Menendez (2002) encontraram um valor aproximado de US\$ 2.000,00/ano para o custo universitário na Argentina.

Diante do exposto, espera-se que as diferenças culturais, econômicas e políticas entre países e entre unidades federativas devem ser consideradas quando da comparação entre universidades. Apesar disso, alguns países ainda continuam utilizando o custo por aluno para comparar diferentes universidades, ajudando as instituições com uma estrutura menos eficiente (TRINCZEK; WEST, 1999).

A complexidade da determinação do custo é ainda maior quando se consideram os valores do ativo permanente. Nas situações em que a base de dados são os valores do orçamento público, esses montantes precisam ser estimados. Tsakloglou e Antoninis (1999) utilizaram a média móvel dos investimentos realizados nos últimos dez anos, evidentemente uma aproximação, uma vez que os valores dos ativos não estão disponíveis; sendo o mesmo fato também observado por Daneshvary e Claurette (2001). Mesmo utilizando essas informações, é preciso levar em consideração a necessidade do tratamento das informações em relação à inflação. Tsakloglou e Antoninis (1999), por exemplo, utilizam indexadores para reduzir o impacto da inflação na mensuração do custo.

A definição dos produtos da universidade faz-se necessária para visualizar o que pode ser considerado como objeto de custos e, assim, proceder à identificação dos custos conforme seu fim. Esta, pois, não é uma tarefa fácil, tendo em vista não haver claro entendimento de qual seja o objetivo da instituição/universidade (VERRY; DAVIES, 1976), que se de um lado pode ser vista como uma

instituição complexa<sup>2</sup> com objetivos múltiplos e imprecisos (LEITÃO, 1987), por outro, tem como principais produtos: o ensino, a pesquisa e a extensão (VERRY; DAVIES, 1976).

Estudos para apuração de custos em universidades são realizados há vários anos (AMES, 1976; VERRY; DAVIES, 1976); no entanto, conforme pesquisa realizada por Burton (2000), permanece a demanda para apuração dos custos com ensino, que encontra como barreiras a falta de informações estruturadas e de conhecimento na apuração de custos, além de inexperiência na área.

Apesar de tais obstáculos, algumas experiências podem ser observadas. É o caso de Burt (1999), que, diante das indagações de quanto custa um curso e da necessidade de responder se um curso possui diferentes custos entre os *campi*, desenvolveu um modelo de custos baseado no método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) – conforme observado no Capítulo 2 da presente obra –, que compreendeu quatro fases:

- 1) Os custos são inicialmente alocados por disciplina.
- 2) Os custos encontrados na primeira fase são alocados aos cursos, com base nas horas de duração de cada curso.
- 3) Os custos dos cursos são divididos entre os estudantes matriculados.
- 4) Desenvolvimento de indicadores de desempenho com os dados de cada uma das fases anteriores.

As informações obtidas em cada uma das fases foram, então, dispostas em uma base de dados que permite a análise multidimensional.

Carrico (1997) mostrou como as informações de custos também podem ser úteis em um setor específico da universidade. O autor, por meio de um estudo na biblioteca da Universidade da Flórida, no ano fiscal de 1994/1995, chegou à conclusão de que, nem sempre, a opção pela troca de publicações em série é mais viável que a compra. Essa conclusão foi obtida por meio da comparação

<sup>2</sup> Complexidade exemplificada na missão da Universidade de Brasília: "[...] produzir, aplicar, preservar e difundir idéias e conhecimentos, pesquisar, propor soluções e abrir caminhos para a sociedade, atuando como um centro dinâmico de progresso e desenvolvimento regional, nacional e mundial, comprometido com a formação profissional de alta qualificação de cidadãos éticos, socialmente responsáveis e com visão à frente do seu tempo".

do preço de assinatura da publicação, recebida no período da pesquisa, com os custos relacionados à manutenção do programa de troca. Nesses custos foram incluídos salários e benefícios, proporcionalmente às horas dedicadas às atividades de troca, além dos custos de expedição das publicações. Assim, o estudo do autor permitiu melhorar a eficiência dos programas de troca da biblioteca. A relevância da pesquisa está, pois, em mostrar como a mensuração dos custos pode auxiliar a rever práticas adotadas e consolidadas há muito, mas que podem não mais se configurar eficientes, por possuírem alternativas mais viáveis. Nesse caso, observa-se a apuração de custos servindo como instrumento de auxílio à tomada de decisão.

No tópico seguinte, será analisado o método de apuração do custo por aluno proposto pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

#### 8.5 MÉTODO DE APURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO PROPOSTO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO PARA AS UNIVERSIDADES

O Tribunal de Contas da União (TCU), por meio da Decisão Plenária nº 408/2002 estabeleceu os seguintes indicadores de desempenho: custo corrente por aluno; relação aluno pelo número de professores; relação entre alunos e funcionários; relação entre número de créditos cursados e número de alunos (denominada de grau de participação do aluno); relação entre o número de alunos da pós-graduação e o corpo discente (denominado de grau de envolvimento com pós-graduação); índice de qualificação do corpo docente; taxa de sucesso na graduação; e o conceito da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) para os cursos de pós-graduação (BRASIL, 2000). Como se pode notar, o TCU apresentou oito indicadores para avaliação, sendo um relacionado ao custo: *o custo corrente por aluno*.

Para obtenção desse parâmetro, o numerador da fórmula é composto pelos seguintes elementos:

- (+) despesas correntes da universidade;
- (-) 65% das despesas correntes do hospital universitário;
- (-) aposentadorias e reformas;
- (-) pensões;
- (-) sentenças judiciais;
- (-) despesa com pessoal cedido – docente;
- (-) despesa com pessoal cedido – técnico-administrativo;
- (-) despesa com afastamento país/externo – docente; e
- (-) despesa com afastamento país/externo – técnico-administrativo.

Inicialmente, cabe um comentário à expressão *custo corrente por aluno*. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 308), a expressão *custo corrente* representa o “preço de troca que seria exigido hoje para obter o mesmo ativo ou um ativo equivalente”. Assim, o termo refere-se ao valor praticado no mercado para se obter um bem ou serviço, quando, na verdade, o objetivo a ser alcançado com este indicador é apurar o sacrifício despendido para a formação de um aluno. Tem-se, portanto, que a expressão adotada não parece ser a mais adequada para os fins pretendidos.

Outro ponto controverso no método proposto diz respeito à inclusão de todas as despesas correntes. Nas despesas correntes executadas no orçamento das universidades estão contidos todos os gastos efetuados em determinado período, com exceção dos gastos com bens permanentes, que são classificados como despesa de capital. Dessa forma, considerando as múltiplas atividades desempenhadas, além daquelas direcionadas à obtenção do produto/ensino, estão incluídos nesse grupo valores relativos a outros objetos de custo. Isto é, dispêndios efetuados com atividades de pesquisa e extensão e com atividades puramente administrativas, que englobam o custo por aluno. Com isso, universidades que possuem programas de arrecadação de recursos e, por consequência, despesas com a manutenção desses programas,

<sup>3</sup> A distinção entre gasto e despesa foi discutida no Capítulo 3 dessa obra.

<sup>4</sup> Conforme descrito no Capítulo 1.

<sup>5</sup> É importante salientar que este não é o primeiro estudo realizado na universidade com a finalidade de apuração dos custos. No final da década de 1970, realizou-se estudos para apuração do custo dos seus produtos e chegou-se a fazer algumas simulações. O estudo foi interrompido por causa da dificuldade de obtenção das informações, conforme entrevista com Tânia Moreira da Costa, funcionária aposentada da UnB, que fez parte da equipe de apuração dos custos de então.

superavaliam o custo por aluno, pois esses gastos são registrados como despesa corrente. Nesse sentido, o valor das despesas correntes executadas em determinado período diz respeito aos gastos totais da universidade, em suas diferentes atividades, e não necessariamente custo de ensino.<sup>3</sup> Sob esse prisma, a questão de excluir 65% das despesas correntes com o hospital universitário será avaliada no Capítulo 10.

Outro aspecto a ser detectado na metodologia do TCU refere-se à não inclusão do custo com a depreciação dos bens permanentes, o que representa uma subavaliação do custo com ensino. Conforme consta nas obras da área, o custo de um produto é composto por todos os elementos sacrificados para sua obtenção, ou seja: materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos (MAHER, 2001; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000); sendo a depreciação, pois, um decréscimo no potencial de serviço do bem, este que, conforme Hendriksen e Van Breda (1999), ao término de sua vida útil, precisa ser repostado para a continuidade da entidade. Portanto, o dispêndio financeiro registrado de uma só vez pela contabilidade pública, com a classificação de despesas de capital, representa um benefício que é utilizado por vários períodos. Diante disso, é justa, portanto, sua inclusão no custo do ensino.<sup>4</sup>

Após essas considerações, o próximo item descreverá a metodologia de apuração do custo-aluno por instituto/faculdade utilizada na Universidade de Brasília (UnB).

## 8.6 CUSTO ALUNO POR INSTITUTO/FACULDADE NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

Esse estudo de caso mostra o desenvolvimento de um sistema de custo para mensurar o custo por aluno na Universidade de Brasília (UnB).<sup>5</sup>

A UnB foi criada em 1961 e, nos anos base do estudo (2002 e 2003), apresentava em sua estrutura, respectivamente, 21 institutos<sup>6</sup> e 22 faculdades envolvendo as diversas áreas do conhecimento. No segundo semestre do ano de 2002, 25.233 alunos de graduação, pós-graduação *stricto sensu* e residência médica, encontravam-se registrados, no segundo semestre de 2003, esse número foi de 26.122. E em 2002, o campus universitário possuía 3.950.579,07 m<sup>2</sup> de área total, sendo 463.228 m<sup>2</sup> de área construída.

Diante de uma universidade com esse porte, é natural encontrar dificuldades para o desenvolvimento de uma metodologia de apuração de custos. A complexidade torna-se ainda maior com a existência de uma grande diversidade, comprovada pela existência de unidades como: Biotério (local onde são criados os animais para experimentos científicos), Hospital Universitário, Centro Olímpico, entre outros. Assim, fez-se necessário selecionar quais unidades de apoio teriam, num primeiro momento, um tratamento mais aprofundado de apuração. Essa seleção implicou estudo mais aprofundado das características específicas das unidades de apoio, buscando determinar sua parcela do custo vinculada ao ensino; e, após um estudo do orçamento da UnB e de várias entrevistas, selecionou-se a Biblioteca Central, o Restaurante Universitário, o Centro de Processamento de Dados, a Prefeitura do Campus e o Hospital Universitário.<sup>7</sup>

Seguiu-se que, para apurar os custos das unidades de apoio a serem distribuídos às unidades acadêmicas, foi necessário fazer um levantamento das atividades desenvolvidas em cada uma delas: registros de controle, banco de dados existente, etc. Por meio de entrevistas e análise das informações, estabeleceu-se o parâmetro de distribuição desses custos. Durante essa fase dos trabalhos algumas dificuldades foram encontradas para proceder à mensuração do custo, como, por exemplo: presença, em alguns casos, de sistemas de controle não informatizados e incidência de custos conjuntos, entre outros.

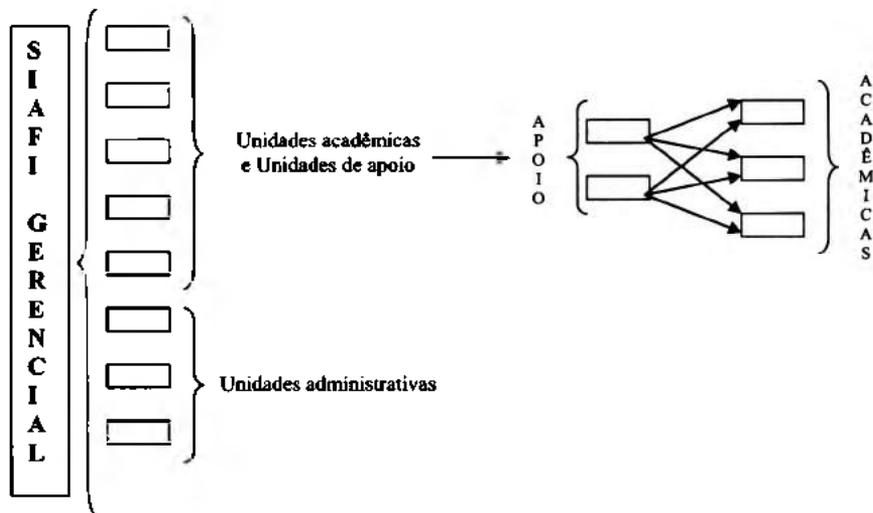
Após conhecer a estrutura da universidade, o passo seguinte envolveu um diagnóstico do banco de dados existente em toda a instituição, sabendo-se que

<sup>6</sup> Em 2003, houve a cisão do Instituto de Ciência Política e Relações Internacionais, originando o Instituto de Ciência Política e o Instituto de Relações Internacionais.

<sup>7</sup> Pela sua complexidade, a apuração do custo do ensino no hospital universitário está demonstrada em um estudo de caso específico, no Capítulo 10.

os órgãos da administração pública federal dispõem como ferramenta de suporte contábil o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e, alimentado por este, o Siafi Gerencial, conforme apresentado no Capítulo 7.

No Siafi Gerencial, as informações podem ser obtidas pelos centros de custo já definidos pela universidade, sendo possível a separação entre despesas correntes e despesa de capital executadas no período. A partir dessa constatação foi possível, então, esquematizar quais os passos a serem seguidos para a apuração do custo das unidades acadêmicas, como se pode observar na Ilustração 8.1:



**ILUSTRAÇÃO 8.1** Apuração do custo das unidades acadêmicas

Com esse esquema definido, delinearão-se as seguintes fases para apuração do custo-aluno por instituto/faculdade da UnB:

1. Identificação dos centros de custos relacionados, diretamente e indiretamente, com a atividade de ensino.
2. Apuração dos custos identificados, relacionados aos centros de custo acadêmicos.
3. Apuração dos custos identificados, relacionados aos centros de custo de apoio acadêmico.
4. Distribuição dos centros de custo de apoio pelas unidades acadêmicas.
5. Segregação dos custos de ensino.
6. Distribuição dos custos entre as unidades acadêmicas.
7. Apuração do custo-aluno.

Na identificação dos centros de custos constantes no Siafi Gerencial, observou-se que os custos com pessoal ativo e inativo de toda a universidade são registrados em uma unidade específica, no caso, a Secretaria de Recursos Humanos da instituição. Assim, para se obter o custo do pessoal ativo por unidade, foi necessário utilizar os sistemas auxiliares; isso ocorrendo com os materiais de consumo e bens permanentes. No caso destes, o Siafi Gerencial possui o valor total dos itens adquiridos durante o período, porém, esses bens são consumidos por vários períodos, devendo ser alocada no período de apuração somente uma parcela, acrescida da parcela relativa aos bens adquiridos em períodos anteriores. Em outras palavras, o Siafi Gerencial utiliza o regime de caixa em lugar do regime de competência. Assim, procedeu-se à apuração da depreciação dos bens móveis, tendo como base o sistema de controle do patrimônio; e dos bens imóveis, por meio do valor médio do metro quadrado de construção nos últimos cinco anos. Em ambos, foi utilizado como metodologia o período de dez anos de vida útil, conforme Tsaklogou e Antoninis (1999).

Para apuração dos custos das unidades acadêmicas, utilizou-se o procedimento descrito na Ilustração 8.2:

(+)	Despesas correntes executadas no período conforme registro no Siafi
(+)	Custos identificados com a unidade, registrados no Siafi em outro centro de custo – pessoal, materiais de consumo, manutenção e reformas
(+)	Custo das unidades de apoio*
(+)	Custo da depreciação dos bens permanentes

**ILUSTRAÇÃO 8.2 Composição do custo das unidades acadêmicas**

\*Distribuídos por meio de parâmetros que indicassem o uso dos recursos, conforme entrevista realizada nos locais

Ainda em relação às despesas correntes incluídas, realizou-se uma análise para identificar e segregar os valores vinculados à atividade de ensino. Nesse sentido, merecem destaque três centros de custos que receberam tratamento especial. O primeiro caso diz respeito a uma faculdade que recebeu recursos orçamentários do Ministério da Educação no valor de R\$ 2 milhões em 2002, e R\$ 6 milhões em 2003, referente a uma pesquisa de campo realizada para avaliar o Programa Nacional de Informática na Educação (Proinfo/MEC) em todo o País; valores que, por não representar um custo da atividade de ensino, foram totalmente excluídos dos cálculos realizados, sendo considerada somente a parcela orçamentária usual. O segundo caso é semelhante a esse: uma unidade acadêmica possui um convênio com a Eletronorte para realização de pesquisas e, por não possuírem vínculo com o ensino, tais recursos também foram desconsiderados. A terceira situação refere-se ao setor responsável pelo processo seletivo da instituição, centro de custo este que também executa processo seletivo para terceiros, constituindo uma importante fonte de recursos para a universidade; sendo considerado, nesse caso, somente o valor correspondente à parcela proporcional.

Como salientado anteriormente, a Universidade de Brasília, objeto do estudo, possui outros produtos além do ensino, sendo os principais, a pesquisa e a extensão. Portanto, fez-se necessário estabelecer uma forma de separar os custos com ensino dos demais custos. Para isso, utilizou-se o número de créditos ofertados, transformado em horas em relação à capacidade horária total ( $h_t$ ), conforme pode ser observado na representação matricial (1):

$$h_t = \begin{vmatrix} d_e & d_p \end{vmatrix} \times \begin{vmatrix} h_e \\ h_p \end{vmatrix} \quad (1)$$

Sendo:

$h_t$  = capacidade horária total;

$d_e$  = número de docentes de dedicação exclusiva;

$d_p$  = número de docentes de dedicação parcial;

$h_e$  = carga horária anual do docente de dedicação exclusiva;

$h_p$  = carga horária anual do docente de dedicação parcial.

A proporção obtida foi multiplicada pelo montante de cada centro de custo da área acadêmica, resultando o custo do ensino. Encontrou-se que 72% da carga horária total da instituição é dedicada ao ensino, sendo 28% dedicada às outras atividades. É interessante observar que essa proporção está bastante próxima de um estudo realizado nos Estados Unidos para o cálculo do custo social com aluno de ensino superior no período de 1946-1954, onde foram empregados 71% dos custos totais para o ensino (TAUBMAN; WALES, 1974). Enquanto estudos desenvolvidos na Turquia encontraram universidades que alocam 70%, e outras menos que 40% de seus recursos ao ensino (DUNDAR; LEWIS, 1999).

Como continuação, a estrutura acadêmica da UnB permite que os alunos de uma determinada área façam disciplinas oferecidas por outro instituto/faculdade. Dessa

forma, configura-se uma prestação de serviço entre as unidades acadêmicas. A alternativa encontrada para distribuição destes custos está demonstrada na matriz (2):

$$C_u = |C_n \quad \dots \quad C_{n+1}| \times \begin{vmatrix} Cr_n & Cr_{n+2} & Cr_{n+1} \\ \dots & \dots & \dots \\ Cr_{n+1} & \dots & Cr_{n+2} \end{vmatrix} \quad (2)$$

Sendo:

$C_u$  = custo total das unidades acadêmicas;

$C_n$  = custo das unidades acadêmicas antes de receber os custos das outras unidades acadêmicas;

$Cr$  = créditos ofertados entre as unidades acadêmicas.

Assim, o denominador que compõe a fórmula do custo-aluno é a quantidade média do número de alunos da graduação, pós-graduação *stricto sensu* e residência médica no primeiro e no segundo semestre de 2002 e 2003, em cada instituto/faculdade.

Os resultados com a aplicação dessa metodologia podem ser observados na Ilustração 8.3, em que é possível verificar o custo-aluno por instituto/faculdade para os anos de 2002 e 2003 em reais/ano, atualizados para dezembro/2003 com base no índice INPC/IBGE.

Instituto/faculdade	Custo-aluno 2002	Custo-aluno 2003
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e da Documentação	4.613	4.255
Faculdade de Comunicação	5.945	5.513
Faculdade de Arquitetura e Urbanismo	9.105	8.601
Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária	9.129	9.316
Faculdade de Direito	3.719	3.348

<b>Instituto/faculdade</b>	<b>Custo-aluno 2002</b>	<b>Custo-aluno 2003</b>
Faculdade de Educação	4.524	3.752
Faculdade de Educação Física	7.980	7.733
Faculdade de Medicina	19.074	16.115
Faculdade de Ciências da Saúde	11.495	9.985
Faculdade de Tecnologia	8.710	8.062
Instituto de Ciências Biológicas	6.727	6.343
Instituto de Ciências Sociais	3.733	3.515
Instituto de Artes	6.203	5.602
Instituto de Ciências Exatas	4.075	3.947
Instituto de Física	4.845	4.562
Instituto de Geociências	11.123	10.310
Instituto de Ciências Humanas	4.104	3.827
Instituto de Letras	3.451	3.046
Instituto de Psicologia	4.137	4.094
Instituto de Ciência Política	5.271	4.525
Instituto de Química	5.124	4.887
Instituto de Relações Internacionais	5.271	5.370

**ILUSTRAÇÃO 8.3 Custo-aluno por instituto/faculdade da UnB em R\$/ano**

Os resultados alcançados mostraram variações significativas entre as áreas: o maior custo, o da Faculdade de Medicina, apresenta-se cinco vezes maior que o do Instituto de Letras. Discrepâncias de custo entre as áreas também foram encontradas em um estudo realizado na Turquia, em que o custo da Faculdade de Medicina apresentou um resultado quatro vezes maior que da Faculdade de Educação (DUNDAR; LEWIS, 1999).

O estudo apresentado neste capítulo mostra a importância de efetuar-se a apuração do custo-aluno por área de conhecimento, pois a apuração feita de

forma global para a universidade oferece poucas informações sobre onde os recursos estão sendo consumidos. Para que o estudo fique ainda mais preciso, é necessário que essa apuração seja feita por curso. Observou-se inicialmente que a dificuldade encontrada para se apurar o custo-aluno por curso, tendo como base de dados principal para as unidades acadêmicas o Siafi Gerencial, deve-se ao fato de que alguns centros de custo possuem mais de um curso sob seu controle, como é o caso da Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária da Universidade de Brasília. Sendo necessário, portanto, pesquisas mais aprofundadas para se chegar ao nível de apuração por curso.

#### REFERÊNCIAS

- ADUOL, F. W. O. Establishing teaching staff requirements for university academic programmes. *Higher Education Policy*, Elsevier Science, v. 12, p. 101-106, 1999.
- \_\_\_\_\_. A model for estimating student unit cost and staffing requirements for university academic programmes with reference to Kenyan public universities. *Higher Education Policy*, Elsevier Science, v. 14, p. 117-140, 2001.
- ALBA-RAMIREZ, A.; SEGUNDO, M. J. S. The returns to education in Spain. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 14, n. 2, p. 155-166, 1995.
- ALLEN, R.; SHEN, J. Some new evidence of the character of competition among higher education institutions. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 465-470, 1999.
- AMARAL, N. C. *Estado e financiamento universitário no Brasil: o fundo público federal e as instituições federais de ensino superior (1989-2001)*. 231f. Tese (Doutorado em Educação)–Universidade Metodista de Piracicaba, Taquaral, 2002.

AMES, M. D. Costing and data management: development of a simplified system for smaller colleges and universities. *Journal of Higher Education*, v. 47, n. 5, p. 589-605, 1976.

ANTHONY, S. Study income and study behaviour in Denmark. *European Journal of Education*, Blackwell, v. 31, n. 1, p. 87-94, 1999.

BINDER, M. Schooling indicators during Mexico's "Lost decade". *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 183-199, 1999.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão nº 408 – Plenário. Relatório Consolidado de Auditoria Operacional, Brasília, 24 de abril de 2002.

BURT, K. R. *Total program costing using activity-based costing: where institutional research and planning association*. 8<sup>th</sup> Annual Conference of the Canadian Institutional Research and Planning Association. Quebec, 1999. Disponível em: <[www.uquebec.ca/conf-quebec/actes/s28.pdf](http://www.uquebec.ca/conf-quebec/actes/s28.pdf)>. Acesso em: 23 de abril de 2003.

BURTON, N. Costing initial teacher education: do institutions cost their primary provision? *Higher Education Quarterly*, Blackwell, v. 54, n. 3, p. 259-273, 2000.

CARRICO, S. B. The cost-effectiveness of serial exchanges at the University of Florida library. *Serial Review*, v. 23, n. 1, p. 23-31, 1997.

DANESHVARY, N.; CLAURETIE, T. Efficiency and cost in education: year-round versus traditional. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 20, p. 279-287, 2001.

DOOST, R. Intrinsic value of higher education. *Managerial Auditing Journal*, MCB University, v. 12, n. 2, p. 87-90, 1997.

DUNCOMBE, W.; YINGER, J. Financing higher student. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 19, p. 363-386, 2000.

DUNDAR, H; LEWIS, D. Equity, quality and efficiency effects of reform in Turkish. *Higher Education Policy*, Elsevier Science, v. 12, p. 343-366, 1999.

EICHER, J. The financing of education: an economic issue? *European Journal of Education*, Blackwell, v. 35, n. 1, p. 33-44, 2000.

FÁVERO, M. L. A. Autonomia universitária no Brasil: uma utopia? *Education policy, analysis Archives*, v. 7, n. 24, 1999. Disponível em: <<http://epaa.asu.edu/epaa/v7n24.html>>. Acesso em: 15 de abril de 2003.

GAETANI, E.; SCHWARTZMAN, J. Indicadores de produtividade nas universidades federais. *Educação Brasileira*, v. 12, n. 25, p. 83-104, 1990.

GRIFFIN, P.; EDWARDS, A. C. Rates of return to education in Brazil. *Economics of Education Review*, Pergamon, v. 12, n. 3, p. 245-255, 1993.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HOSTMARK-TARROU, A. The evaluation of structures in European university. *European Journal of Education*, European Institute of Education and Social Policy, v. 34, n. 3, p. 267-281, 1999.

JONES, I. R.; THOMPSON, F.; ZUMETA, W. Reform of budget control in higher education. *Economics of Education Review*, Pergamon, v. 5, n. 2, p. 147-158, 1986.

KOSHAL, R.; KOSHAL, M. Economies of scale and scope in higher education. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 269-277, 1999.

KOSHAL, R.; KOSHAL, M.; GUPTA, A. Multi-product total cost function in higher education: a case of bible colleges. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 20, p. 297-303, 2001.

LADD, H. F.; WALSH, R. P. Implementing value-added measures of school effectiveness. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 21, n. 1, p. 1-17, 2002.

LANDON, S. Education costs and institutional structure. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 327-345, 1999.

LEITÃO, S. P. Indicadores de desempenho na universidade: uma avaliação. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 2, p. 55-72, 1987.

MAHER, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

PHELPS, R. The effect of university host community size on state growth. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 17, n. 2, p. 149-158, 1998.

PSACHAROPOULOS, G. Economies of Education: a research agenda. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 15, n. 4, p. 339-344, 1996.

PRITCHETT, L.; FILMER, D. What educational production function really show: a positive theory of education expenditures. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 223-239, 1999.

ROZADA, M. C.; MENENDEZ, A. Public university in Argentina: subsidizing the rich? *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 21, p. 341-351, 2002.

SIPHAMBE, H. K. Rates of return to education in Botswana. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 19, p. 191-300, 2000.

TAUBMAN, P.; WALES, T. *Higher education and earnings*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1974.

TRINCZEK, R.; WEST, A. Using statistics and indicators to evaluate universities in Europe: aims, fields, problems and recommendations. *European Journal of Education*, European Institute of Education and Social Policy, v. 34, n. 3, p. 343-356, 1999.

TSAKLOGLOU, P.; ANTONINIS, M. On the distributional impact of public education. *Economics of Education Review*, Elsevier Science, v. 18, p. 439-452, 1999.

VERRY, D.; DAVIES, B. *University costs and outputs*. New York: Elsevier Scientific Publishing Company, 1976.

WAGNER, A.; SMITH, T.; HEALY, T. Tertiary education: new patterns of learning and earnings. *European Journal of Education*, Blackwell, v. 35, n. 1, p. 45-59, 2000.

## 9 | Sistema de custos no comando da Aeronáutica

### 9.1 INTRODUÇÃO

O Art. 42 da Constituição Federal (CF88) apresenta a Aeronáutica como uma instituição nacional permanente e regular, organizada com base na hierarquia e na disciplina. E que, juntamente com o Exército e a Marinha, se destina à defesa da pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer das Forças, à defesa da lei e da ordem. Dentro do contexto do Poder Executivo, tem como chefe supremo o presidente da República e subordina-se ao ministro da Defesa. Contudo, o seu comando é privativo de oficial general de último posto pertencente à Aeronáutica.

Além das destinações citadas, a Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999, que dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas, afirma em seu Art. 18, que cabe à Aeronáutica, como atribuições subsidiárias particulares: orientar, coordenar e controlar as atividades de aviação civil; prover a segurança da navegação aérea; contribuir para a formulação e condução de política aeroespacial nacional; estabelecer, equipar e operar, diretamente ou mediante concessão, a infra-estrutura aeroespacial, aeronáutica e aeroportuária; e operar o Correio Aéreo Nacional.

As Forças Armadas têm a missão de defesa nacional e garantia dos poderes constitucionais, figurando a Aeronáutica como responsável pelo poder aeroespacial em toda a sua amplitude. Assim, Almeida, Freire e Guimarães (1994, p. 11) vinculam

a Aeronáutica ao seu “produto”, ou seja, àquilo que constitucionalmente deve proporcionar como resultado de seus esforços e que, portanto, deve ser custeado; afirmando:

O “produto” da Força Aérea que, embora não comercializável, nem passível de se atribuir preço ou qualquer receita dele decorrente, merece atenção no tocante à determinação precisa do valor monetário dos esforços envolvidos em seu desenvolvimento e execução.

Em termos administrativos, como participante do Poder Público, a Aeronáutica subordina-se à Lei do Orçamento, bem como a todas as normas da contabilidade pública, que têm na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, seu principal instrumento.

\* Baseado em Almeida, Freire e Guimarães (1994).

## 9.2 HISTÓRICO DE CUSTOS NA AERONÁUTICA\*

Em meados da década de 1970, o Comando da Aeronáutica decidiu reformular seu planejamento econômico-financeiro com o objetivo de otimizar a utilização dos recursos repassados. Naquele panorama, os gestores perceberam que qualquer decisão necessitaria de eficiente sistema de custos que lhes proporcionasse informações seguras e dinâmicas; no âmbito do Comando da Aeronáutica, são administrados mais de cem mil itens de suprimento, quantidade essa superior à média gerenciada pelas empresas do mercado brasileiro.

O sistema de custos na Aeronáutica vem sendo desenvolvido há algum tempo, porém, no presente tópico serão abordados apenas os três últimos sistemas que antecederam o atual, que será abordado no próximo tópico. Sistemas esses, que foram estabelecidos pelos seguintes instrumentos: a) Instrução

do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-2), de 26 de novembro de 1979; b) Norma do Sistema do Ministério da Aeronáutica (NSMA 172-1), de 28 de fevereiro de 1985; e c) Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-1), de 19 de fevereiro de 1993.

### ***9.2.1 Instrução do Ministério da Aeronáutica 172-2, de 1979***

A Instrução do Ministério da Aeronáutica 172-2 (IMA 172-2), de 26 de novembro de 1979, substituiu o sistema anterior que fora estabelecido em 1ª de junho de 1976 e determinou os procedimentos relativos ao sistema de contabilidade de custos vigente na época.

O sistema adotado pela IMA 172-2 absorvia como custo todo e qualquer desembolso de valores ou ativos sem discernir quando se tratavam de custos, despesas ou investimentos. Com isso, os custos eram absorvidos por 11 centros de custos, classificados em três tipos de gastos: gastos com pessoal, com materiais e com serviços.

A informação, pois, era gerada em três níveis:

- Em nível nacional, a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (Sefa) tinha a atribuição de ser o órgão central do sistema, recebendo os relatórios gerados por todas as unidades distribuídas pelo país.
- Em nível local, cada unidade possuía um setor (tesouraria ou setor próprio) que centralizava as informações de custos geradas em todas as demais seções, padronizando-as com formulários próprios e enviando-as trimestralmente ao órgão central do sistema.
- O terceiro nível constituía-se dos diversos setores consumidores de materiais, recebedores de serviços e realizadores de despesas, sendo a documentação gerada nessas transações enviada ao órgão centralizador local.

O sistema era simples em sua formulação, pois a IMA listava todos os documentos que iniciavam o processo, sendo basicamente:

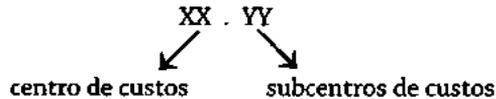
- Área de pessoal – folha de pagamento (incluindo os inativos e os pensionistas).
- Material – mapas de consumo dos almoxarifados, documentos de despesa (Notas de empenho).
- Serviço – documentos de despesa (Notas de empenho).

Tais documentos depois de processados pelo setor local consubstanciavam-se em seis documentos chamados Planos de Contas (PCs) e numerados de 1 a 6, conforme segue:

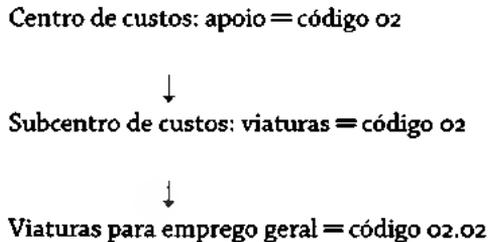
- Área de material e serviços – PCs 1, 2 e 3, informando sobre distribuição e classificação de custos, razão de custos e relatório trimestral.
- Área de pessoal – PCs 4, 5 e 6, informando sobre distribuição de pessoal, valores totais pagos aos inativos e aos pensionistas, e relação mensal do custo médio do pessoal efetivo.

Os PCs da área de pessoal eram gerados mensalmente, enquanto os PCs de material/serviço eram gerados trimestralmente, ocasião em que todos os seis eram enviados em processo único ao órgão central – Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (Sefa).

O Plano de Contas adotado utilizava largamente a departamentalização por meio de uma distribuição em centros de custos com diversos subcentros de custos. Os 11 centros de custos, determinavam campos de atividade como: administração, apoio, obras, etc. E os subcentros de custos, na atividade, especificavam a natureza do dispêndio (viaturas, pessoal, etc.). Todos os centros de custos e seus subcentros eram codificados em dois dígitos numéricos da seguinte forma:



Assim, por exemplo, um dispêndio com viatura para emprego geral seria classificado da seguinte maneira:



### **9.2.2 Norma do sistema do Ministério da Aeronáutica 172-1, de 1985**

Nesse segundo sistema, toda geração de informação necessita estar sempre adaptada ao momento em que o sistema é aplicado; e, portanto, sendo esse dinâmico, é passível de aperfeiçoamento. Assim, o Comando da Aeronáutica emitiu a Norma do Sistema do Ministério da Aeronáutica (NSMA 172-1), em 28 de fevereiro de 1985, para regular e aperfeiçoar seu sistema de custos, revogando, ao inserir novos fatores, a IMA 172-2, de 26 de novembro de 1979.

A metodologia continuou a mesma, pois absorvia como custos todos os dispêndios ocorridos em determinado período. Porém, inclui-se o conceito de rateio, não contemplado na legislação anterior e, ainda, a consubstanciação em documento único de todos os procedimentos relativos à contabilidade

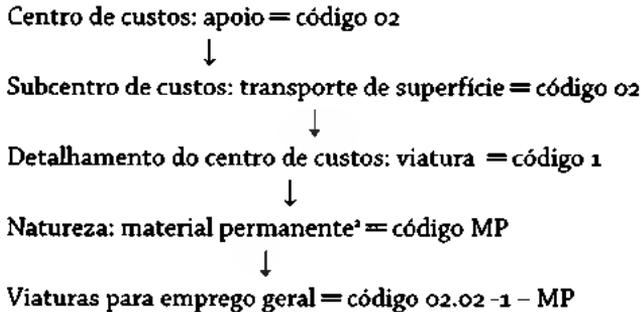
de custos, unificando o Plano de Contas e todas as demais orientações como regras de apropriação e rateio.

Os mesmos três níveis de gerenciamento eram encontrados na NSMA 172-2, entretanto, ocorreram duas mudanças específicas:

- a) Foi introduzido um quarto elemento gerenciador: os serviços regionais de intendência, com função de apoio técnico e consultoria.
- b) Passou a ser obrigatória em cada unidade a existência de um setor específico de apropriação de custos, diferentemente do sistema anterior, que aceitava tal encargo ser exercido pela tesouraria – setor específico que exerceria a função de centralizador das informações de custos em nível local.

Assim, o Plano de Contas estabelecido em 1985 aperfeiçoou o anterior, permanecendo os 11 centros de custos com seus diversos subcentros, e três aperfeiçoamentos foram implementados:

- a) Para algumas atividades específicas (natureza reservada) foi introduzida uma classificação especial entre o centro de custos e o subcentro.
- b) Cada subcentro passou a ter seu detalhamento, permitindo maior especificidade à classificação.
- c) A natureza das despesas – embora, basicamente, permanecesse a divisão pessoal, material e serviços – passou a ser detalhada em: pessoal militar, pessoal civil, material de consumo, material permanente, obras e serviços. Assim, continuando o exemplo anterior, o item viaturas para uso geral passaria a ser classificado da seguinte forma:



<sup>1</sup> De acordo com Almeida, Freire e Guimarães (1994), material permanente, *lato sensu*, pode ser entendido como ativo imobilizado.

### 9.2.3 Instrução do Ministério da Aeronáutica 172-1, de 1993

A Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-1), de 19 de fevereiro de 1993, substituindo a norma anterior, aprimora a contabilidade de custos ao introduzir um plano de contas que abrangia toda a sua estrutura administrativa.

Nessa instrução, a departamentalização é um aspecto preponderante da metodologia. O modelo, entretanto, utiliza a expressão *centro de custos* com abrangência distinta daquela tradicionalmente atribuída pelos autores. No caso da Aeronáutica, o plano de contas associa a expressão *centro de custos* a grandes conjuntos de elementos ou contas, representando as principais funções desempenhadas pelo órgão; dentro das quais aparecem subcontas (subcentros) que, por sua vez, se ramificam, abrangendo, então, os diversos setores ou departamentos. Trata-se, portanto, de uma inversão, uma vez que determinado centro de custo pode envolver mais de um departamento. Essa norma torna viável utilizar, no âmbito da Aeronáutica, a contabilidade por área de responsabilidade. Assim, a partir da apuração do total dos custos de determinado setor num período, se pode imputar ao chefe do setor a responsabilidade pela respectiva parcela.

Para a departamentalização e a alocação de custos pertinentes aos diversos setores da organização, como energia elétrica ou telefone, torna-se necessária a utilização de técnicas de rateio. Quanto à escolha da base de rateio, esta dependerá de cada situação, sendo as mais utilizadas: a área construída ou ocupada para custos de energia elétrica, o consumo de água, o número de pessoas (efetivo) para rateio de custos de alimentação, entre outras.

Com respeito ao esquema contábil e aos fluxos de informações, o levantamento dos custos com pessoal era realizado por meio do setor de pessoal, que preenchia um documento mensal contendo a relação de todos os servidores, sendo cada nome associado à conta que identificava o setor onde aquela "mão-de-obra" era utilizada. Em seguida, este formulário, designado PC-02, era enviado à tesouraria que atribuía a cada nome o respectivo salário, agrupando, por meio do formulário padrão de custos (PC-01), os diversos nomes por contas e evidenciando o total do gasto com pessoal em cada uma, ou seja, por setores, encaminhado ao setor de contabilidade de custos.

Os custos referentes às aquisições de materiais são apurados pelo almoxarifado. Todos os materiais adquiridos, com exceção dos alimentos e outros perecíveis, entram na organização do almoxarifado, que procede à sua distribuição aos diversos usuários. No fim do período, o chefe de almoxarifado preenche um formulário (tipo PC-01), informando ao setor de custos os gastos com materiais pelas diversas contas ou setores. Vale ressaltar que o item material inclui materiais de consumo e materiais permanentes (bens móveis), excluindo apenas os materiais para estoque, que terão seus custos lançados no mesmo formulário mensal, quando forem consumidos e de acordo com os setores de destino.

Quanto aos serviços e obras contratados, o processo de registro de custos tem início com a certificação da prestação do serviço (diz-se recebimento) pelo setor interessado ou solicitante. Após a confirmação, o documento comprobatório (nota fiscal) é encaminhado ao almoxarifado, onde ocorre o lançamento

no formulário de custos (PC - 01) do montante gasto com aquele serviço, devidamente associado à conta específica que designa o setor beneficiado.

Destacam-se, também, as atribuições dos serviços de subsistência, com o mapa de consumo diário de material e do setor de imóveis residenciais e prefeituras, que, por meio do PC-01, registravam os materiais e os serviços aplicados nos imóveis residenciais. Havia ainda outros setores que realizam controles de custos, como os de suprimento e manutenção dos parques e bases aéreas, setores de saúde (esquadrões de saúde, postos médicos de base), bem como os setores de ensino.

De posse dos formulários enviados pelo setor de pessoal e almoxarifado, e demais setores, o setor de contabilidade de custos confere as informações e preenche um formulário único, reunindo valores gastos com pessoal, material e serviços, devidamente somados por contas relacionadas às diversas áreas ou setores. Alguns gastos gerais, como alimentação e serviços públicos (água, energia elétrica e telefone), na impossibilidade de atribuição específica aos setores, devem ser objeto de rateio, utilizando-se a base adequada. Isso é feito pelo próprio setor de custos, a partir das informações das áreas específicas (serviços de subsistência e de infra-estrutura). O resultado desse trabalho, espelhado no formulário único (PC-03) é enviado a Sefa, que centraliza os dados de custos de toda a Força Aérea.

O plano de contas estabelecido na IMA 172-1 abrange toda a estrutura administrativa do Comando da Aeronáutica, contendo, em seu bojo, um conjunto de normas que objetivam o registro de dados para apropriar os custos. O plano de contas, basicamente, divide-se em critérios que levam em consideração tanto a missão do Comando da Aeronáutica quanto sua natureza; e, dessa forma, três áreas são definidas, a saber:

- Administração (direção-geral).
- Atividades de apoio (serviços em geral, saúde e atividades assistenciais).

- Operações (ensino e treinamento, aeronaves, reaparelhamento da Força, proteção à navegação aérea; correio aéreo nacional, pesquisa e desenvolvimento e rede aeroportuária).

A distribuição dos custos dá-se em sete níveis e nove dígitos (alfa-numéricos), classificados de acordo com a estrutura (X.X.X.X.XX.XX) a seguir:

- a) Primeiro nível (CC) – Formado por um dígito alfabético, variando de A a K.
- b) Segundo nível (SC) – Formado por um dígito numérico, variando de 0 a 9.
- c) Terceiro nível (CL) – Formado por um dígito numérico, variando de 0 a 9.
- d) Quarto nível (GR) – Formado por um dígito alfabético, variando de A a Z.
- e) Quinto nível (SG) – Formado por um dígito numérico, variando de 0 a 9.
- f) Sexto nível (EC) – Formado por dois dígitos alfabéticos, gerando os elementos de custos:
  - OO (totalizador);
  - PM (pessoal militar);
  - PC (pessoal civil);
  - MC (material de consumo);
  - MP (material permanente);
  - SV (serviços diversos);
  - OB (obras e instalações);
  - AI (aquisição de imóveis);
  - DE (dados estatísticos);
- g) Sétimo nível (IC) – Formado por dois dígitos numéricos, variando de 00 a 99.

O terceiro nível (Classe), o quarto (Grupo), e o quinto nível (subgrupo) não são comuns a todos os centros e subcentros de custos.

### 9.3 MODELO ATUAL: INSTRUÇÃO DO COMANDO DA AERONÁUTICA 172-1, DE 2001<sup>3</sup> – APROPRIAÇÃO DE CUSTOS

A ICA 172-1, de 2001, apresenta como meta o acompanhamento gerencial e tem por finalidade verificar se os recursos postos à disposição foram consumidos em consonância com os objetivos maiores do Comando da Aeronáutica; bem como propiciar a seleção das informações mais relevantes, capazes de auxiliar aos comandantes, aos chefes ou aos diretores no processo decisório; além de orientar as Unidades Gestoras Executoras (UGE) sobre os procedimentos para implantação da apropriação de custos, utilizando como principal meio de captação dos dados o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), com vistas à obtenção das informações necessárias à contabilidade gerencial.

As informações são organizadas por meio de um plano de contas de custos e os dados são armazenados eletronicamente. O plano de contas traz como novidade os subcentros estatísticos, que têm a finalidade de organizar e transmitir os dados físicos de produção e consumo, obedecendo a uma rotina própria para registro no Siafi; e mantém os elementos: centros de custos e subcentros de custos. O sistema de custos é alimentado diretamente pelas Unidades Gestoras (UG) no Siafi, por meio da transação Nota de lançamento<sup>4</sup> (NL), utilizando eventos específicos que permitem os devidos registros contábeis.

Além do comentado, a metodologia passa a realizar os registros contábeis sob três aspectos: na apropriação/liquidação da despesa registrada no Siafi; nas baixas de estoque; e nos dados estatísticos.

Os lançamentos serão sempre registrados ao nível de subcentros e consolidados nos centros de custos correspondentes, o plano de contas divide-se em três grandes áreas, com previsão de diversos centros de custos (CC), que são:

<sup>3</sup> Os dados desse item foram obtidos por meio de entrevistas e pesquisa documental realizadas no início de 2004. Como principais documentos foram utilizados: a) as Instruções do Comando da Aeronáutica 172-1 (ICA 172-1), documento que dispõe sobre os procedimentos para a apropriação de custos no âmbito do Comando da Aeronáutica; e b) a Descrição de Conceitos Operacionais do Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag), versão 1.0 (27/06/2003), elaborado pela Fundação Coppetec - Programa de Engenharia de Sistemas e Computação.

\*Nota de Lançamento – documento destinado às apropriações de receitas e despesas, bem como aos registros dos atos e dos fatos não cobertos pelos outros documentos do Siafi.

- a) CC-01 a CC-29: atividades fim – dez utilizados atualmente, com 223 subcentros de custos;
- b) CC-30 a CC-59: atividades administrativas e de apoio – com o emprego atual de 7, com 60 subcentros de custos; e
- c) CC-60 a CC-69: atividades assistenciais – em uso 3, com 25 subcentros de custos.

Os principais objetivos da metodologia de apropriação de custos são, pois:

- Proporcionar aos dirigentes, nos seus respectivos níveis, as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades afetas ao Comando da Aeronáutica.
- Aumentar a confiabilidade na captação dos dados.
- Simplificar os processos de captação e transmissão de dados, otimizando o trabalho.
- Disponibilizar a informação em tempo hábil para as tomadas de decisão.
- Dotar a Unidade Setorial de Controle Interno (Sefa) de informações gerenciais referentes aos custos das Unidades Gestoras, necessárias para a elaboração de análises, propostas de ajustes e emissão de relatórios, visando à eficácia e à eficiência no emprego dos recursos destinados ao Comando da Aeronáutica.

A Sefa é constituída, entre outras, da Subsecretaria de Contabilidade (SuCont), órgão central do Sistema de Contabilidade de Custos, que apresenta em sua estrutura a Divisão de Contabilidade Gerencial (SuCont 1), órgão executivo do sistema. Esta, por sua vez, tem diversas atividades como: controle das atividades dos órgãos de contabilidade de custo; análise do plano de auditoria de custos; elaboração de relatórios para o gabinete do comandante, para o Estado-Maior, comandos gerais e departamentos, diretorias e comandos aéreos regionais. O setor elabora,

também, as metodologias de cálculo dos custos do Comando da Aeronáutica e propõe ao subsecretário de contabilidade sua aprovação ou sua alteração.

No atual sistema de custos adotado pela Aeronáutica, o registro contábil da apropriação dos custos no Siafi é centrado no gestor. Cada gestor deverá, por ocasião da confecção da NL – referente à apropriação/liquidação da despesa, baixa de estoque ou lançamento dos dados estatísticos de serviços públicos –, proceder aos respectivos lançamentos de apropriação de custos.

Os procedimentos a serem adotados pelas Unidades Gestoras Executoras (UGE) são realizados quando da emissão do Pedido de Aquisição de Material/Serviço (PAM/S), o qual, na ocasião do preenchimento do formulário de PAM/S por qualquer setor da unidade, deverá trazer no campo *aplicação*, além da informação do local onde será aplicado e da finalidade do material/serviço, o(s) código(s) do(s) Subcentro(s) de Custos (SC) correspondente(s) da UG que se beneficiará com a aquisição.

Caberá ao Agente de Controle Interno (ACI) a responsabilidade de diligenciar, com os setores requisitantes, toda e qualquer solicitação de aquisição de material (consumo e permanente) e/ou contratação de serviços de terceiros (inclusive obras), tendo claramente identificado, pelos próprios setores requisitantes, os códigos dos subcentros de custos beneficiários correspondentes à aplicação do material / serviço, e o código Siafi da UG que se beneficiará com a aquisição.

As UGEs deverão lembrar que o material adquirido para estoque não deverá ter custo apropriado na fase da apropriação/liquidação da despesa. Nesse caso, no campo aplicação do PAM/S, será indicada apenas a finalidade da aquisição: *material destinado ao estoque*. O custo, pois, será apropriado somente na ocasião da baixa de estoque, ou seja, quando o recurso material for realmente consumido.

Da mesma maneira, as despesas com *serviços públicos* não deverão ter custos apropriados na fase da apropriação/liquidação da despesa. Nesse caso, será

considerado como consumido quando a concessionária entregar à UG a Nota Fiscal/Fatura correspondente aos serviços prestados. Neste momento, deverão ser apropriados os custos, bem como lançados os dados estatísticos correspondentes a cada Nota Fiscal/Fatura.

O agente de controle interno é o principal responsável pelos lançamentos dos custos na UG, pois zela para que não ocorram impropriedades ou quaisquer omissões nos lançamentos de custos; e, por meio da seção de controle, efetua a organização, a consolidação e o lançamento no Siafi (e/ou encaminhamento à Sefa) dos dados estatísticos referentes à UGE e às UGR (Unidade Gestora Responsável) apoiadas, com data do último dia do mês, conforme segue:

- Grupo 1: atividade da UG – lançamento, via Siafi do consumo de energia elétrica, de água e esgoto; telefone; serviços de alimentação (subsistência); transporte de superfície; conservação, asseio e limpeza; imóveis residenciais; serviço de saúde.
- Grupo 2: Subdiretoria de Aplicação dos Recursos para Assistência Médico-Hospitalar (Saram) – transmissão via ofício ou Intranet.
- Grupo 3: atividade de ensino e treinamento – transmissão via ofício ou Intranet; e
- Grupo 4: atividades operacionais – transmissão pela Intranet.

O gestor de material é o responsável pelos lançamentos dos seguintes custos:

a) Nas baixas de materiais dos estoques, o gestor de material das Unidades Gestoras Executoras deverá apropriar, após cada lançamento de baixa de estoque, seu custo correspondente (um ou mais lançamentos), preenchendo os campos próprios, na mesma NL, observando o seguinte:

- A cada lançamento de baixa de estoque corresponderá um ou mais lançamentos de custos, e o gestor de material deverá distribuí-lo, na mesma NL, pelos respectivos códigos e valores dos SC beneficiados.
- Em cada NL, o total das baixas registradas deve ser igual ao total dos custos apropriados.
- O lançamento dos registros de apropriação de custos no Siafi poderá ser realizado a cada distribuição de material para consumo. O gestor de material poderá, também, realizá-lo com base no Relatório Mensal de Consumo do Almoarifado, desde que, para o mês considerado, os registros sejam executados antes da data de fechamento do Siafi.

b) Nas liquidações para uso imediato (materiais de consumo, permanente, concessionárias de serviços públicos e serviços de terceiros), o gestor de material das Unidades Gestoras Executoras, além dos registros normais de apropriação/liquidação das despesas, deve apropriar os custos correspondentes, preenchendo os campos próprios, na mesma NL, observando o seguinte:

- Caso o valor liquidado em uma única NL deva ser apropriado em mais de um subcentro de custos, o gestor de material deverá distribuí-lo na mesma NL (e em NL adicionais, se necessário), pelos respectivos códigos e valores dos SC beneficiados.
- O material adquirido para estoque não deverá ter seu custo apropriado nesta fase, o que somente deverá ocorrer no momento da baixa de estoque.
- As despesas com serviços de terceiros caracterizam custo, portanto devem ter seus valores apropriados no ato da liquidação, exceto no caso da observação seguinte.
- Caso uma despesa com serviços de terceiros esteja vinculada à confecção de material de consumo a ser estocado, seu custo não será apropriado nesse

momento, e sim, quando da baixa do referido material. Nesse caso, no campo Observações da NL deverá constar *material confeccionado para estoque*, além das demais observações previstas.

- No caso de estornos de despesas, com a conseqüente recomposição do saldo de um determinado empenho, deve-se fazer, também, o estorno do custo equivalente. Vale lembrar que isso ocorrerá sempre que for reembolsada alguma despesa de caráter particular executada, originalmente, com recursos da UG (Ex.: ressarcimento de telefonemas particulares, tarifas de água/esgoto/energia elétrica, etc.).
- No caso de estornos de despesas com serviço público, com a conseqüente recomposição do saldo de um determinado empenho, o dado estatístico não deverá ser estornado.
- Os lançamentos referentes ao consumo de combustível de aviação no país serão informados pela Diretoria de Material Aeronáutico (Dirmab) e, no exterior, pela Comissão Aeronáutica Brasileira (CAB).

c) Na reclassificação dos suprimentos de fundos, o gestor de material das Unidades Gestoras Executoras, quando da reclassificação das despesas realizadas por meio de suprimento de fundos, apropriada, após cada lançamento de reclassificação, os custos correspondentes, observando o seguinte:

- O detentor de suprimento de fundos deverá indicar nos títulos de crédito (notas fiscais, faturas, recibos, etc.) a UGR beneficiária da aplicação do recurso e o subcentro de custos.
- As despesas deverão ter seus custos apropriados nos subcentros de custos beneficiados.
- Os suprimentos de fundos em moeda estrangeira terão seus custos apropriados pelo VI Comando Aéreo (Comar VI), na mesma NL que efetuar a baixa de responsabilidade do detentor.

d) No ato do recebimento das faturas de serviços públicos, os dados estatísticos constantes do grupo 1, no que for pertinente à UG, serão introduzidos no Siafi, por meio de Nota de Lançamento, utilizando evento específico para essa finalidade. Os lançamentos deverão atingir o período de um mês de atividade e serão lançados com data até o último dia de cada mês, antes do fechamento contábil do Siafi, observando as seguintes particularidades:

- A. Energia elétrica – o gestor de material, assim que receber a Nota Fiscal/Fatura efetuará a apropriação do custo de cada conta de energia elétrica, lançando em seguida os dados estatísticos – devendo considerar se a tarifa é convencional, azul ou verde. O agente de controle interno, então, ao final de cada mês, determinará o lançamento da carga instalada por UG, entendida como carga instalada, o somatório das potências nominais indicadas nos equipamentos elétricos e/ou eletrônicos instalados nas dependências das UG (ex.: lâmpadas, chuveiros elétricos, aparelhos de ar condicionado, fornos elétricos, máquinas, microcomputadores, elevadores, etc.). Essa avaliação deverá ser efetuada e atualizada pelo setor de infra-estrutura da OM e informada, mensalmente, ao setor de controle interno.
- B. Água e esgoto – o valor referente ao montante dos custos com água e esgoto deverá ser apropriado pelo gestor de material, assim que for entregue a Nota Fiscal/Fatura pela concessionária. Na mesma NL deverão ser lançados os consumos de água/esgoto, referentes ao período do fornecimento; e, caso um mesmo medidor forneça água a mais de uma UGE/UGR, o valor referente ao montante dos custos registrados será lançado sempre em favor da UGE.
- C. Telecomunicações – O gestor de material, assim que receber a Nota Fiscal/Fatura da operadora, deverá emitir uma NL apropriando o respectivo custo em reais, utilizando-se do evento próprio. Somente no caso das

linhas ligadas ao PABX, que atendem a diversas UGR, o gestor de material executará mais um lançamento na mesma NL. Os custos das linhas telefônicas ligadas aos PABX (linhas tronco) são rateados pela Sefa, com base no número de ramais habilitados de posse de cada UGE/UGR. Essa informação será produzida pelo setor de infra-estrutura e lançada pela seção de controle da OM em uma NL mensal.

O gestor de material aeronáutico é o responsável pelos lançamentos dos custos referentes às baixas de estoque de material aeronáutico consumido ou aplicado em determinados projetos. Além de obedecer aos mesmos critérios sobre baixa de materiais de estoque, observa-se que os ajustes previstos na norma de serviço emitida pela Dirma, que trata de diferencial de transferência, não caracterizam *custo* e que, portanto, não devem ser apropriados. Como passa, também, com as transferências de material entre UG, que não caracterizam *custo* e, portanto, não devem ser apropriadas.

Sendo o gestor de finanças o responsável pela apropriação das diárias. O chefe da seção de finanças das Unidades Gestoras Executoras, por sua vez, além dos registros normais, referentes às apropriações da despesa e do valor líquido a pagar em diárias fora de sede; deverá apropriar, concomitantemente, os custos correspondentes na mesma NL. Além de observar que:

- A Unidade deverá providenciar para que conste o subcentro de custos beneficiado nas ordens de serviço.
- Nas ordens de missão, deverá constar o subcentro de custos 01.XX, no qual as letras XX corresponderão ao número atribuído ao tipo de aeronave envolvida.
- Nas ordens de missão, o código da UGR será sempre o da unidade aérea a que pertence a aeronave.
- Caso haja devolução de diárias, por qualquer motivo (ex.: alteração na duração da viagem), deve ser feito o correspondente estorno do custo.

- No caso de pagamento de diária para civil, a parcela destinada à alimentação não deverá ser considerada como custo, uma vez que esse valor será devolvido à Subdiretoria de Pagamento e Pessoal (SDPP) a qual, anteriormente, já havia apropriado esse custo.

O gestor de subsistência é o responsável pelos lançamentos diários dos custos (sempre na UGE que presta o apoio de alimentação) com a atividade de subsistência, conforme os mesmos critérios vistos sobre baixa de material de estoque. Deverá, também, informar ao agente de controle interno os dados estatísticos de seu setor, com a data do último dia do mês em curso, antes do fechamento contábil do Siafi.

A UGE que possui serviço de subsistência informará, mensalmente, o número total de refeições fornecidas (E3130-café, E3131-almoço e E3132-jantar), englobando todas as refeições fornecidas ao seu efetivo e ao efetivo da UGR apoiada. As refeições fornecidas ao efetivo dos hospitais/setores de saúde serão contabilizadas como fornecimentos normais da UGE apoiadora (E3130, E3131 e E3132). Caso a UG seja hospitalar ou possua um setor de saúde contemplado com código de UGR-S (saúde) deverá lançar, também, as quantidades de refeições fornecidas aos pacientes internados (E0937-café, E0938-almoço e E0939-jantar).

O gestor de transportes de superfície é o responsável por informar mensalmente ao gestor de material os custos referentes às baixas de estoque, até mesmo de combustível automotivo; e ao agente de controle interno, os dados estatísticos referentes aos serviços de transporte de superfície, com a data do último dia do mês em curso, antes do fechamento contábil do Siafi. O valor referente ao montante dos custos registrados nessa atividade será rateado pela Sefa, entre a UGE e UGR apoiadas, com base na informação da quantidade de quilômetros (desprezada a parte decimal) rodados no mês, em benefício de cada UG apoiada (E3351). Já a quantidade rodada em transportes coletivos será

informada em separado (E3352). Essa quantidade deverá ser contabilizada por meio de um lançamento mensal para a UGE possuidora de serviço de transportes de superfície e um para cada UG apoiada, por meio de NL.

O gestor de pessoal é o responsável pela implantação e atualização dos registros dos subcentros de custos vinculados aos locais de trabalho, cadastrados no Sistema de Informações Gerenciais de Pessoal do Comando da Aeronáutica (Sigpes). A apropriação dos custos referentes às despesas com pagamento de pessoal será realizada tendo por base a informação do subcentro de custos, introduzida pelas Unidades Gestoras. Nas UG, cada local de trabalho cadastrado no Sigpes será relacionado a um subcentro de custos (o que melhor represente a atividade desenvolvida naquele local de trabalho). E, caso diversos “locais de trabalho” realizem a mesma atividade, receberão o mesmo SC.

O chefe do setor de infra-estrutura é o responsável por informar ao agente de controle interno, até o último dia do mês em curso, os dados estatísticos referentes, por UGR: a carga instalada em quilowatts, o número de ramais habilitados para ligações externas e a quantificação das áreas que foram cobertas com os serviços de asseio e limpeza, por meio de contrato.

No que se refere a telecomunicações, deve-se observar os mesmos critérios vistos no recebimento de faturas de serviços públicos – telecomunicações. Quanto ao valor referente ao montante dos custos contratuais registrados nas atividades de conservação, asseio e limpeza, este será rateado pela Sefa, entre as UGE e UGR apoiadas, com base na informação da quantidade de metros quadrados higienizados, em cada UGR/tipo, fornecidos pelo setor de infra-estrutura e/ou prefeitura de Aeronáutica. Este serviço é classificado conforme segue:

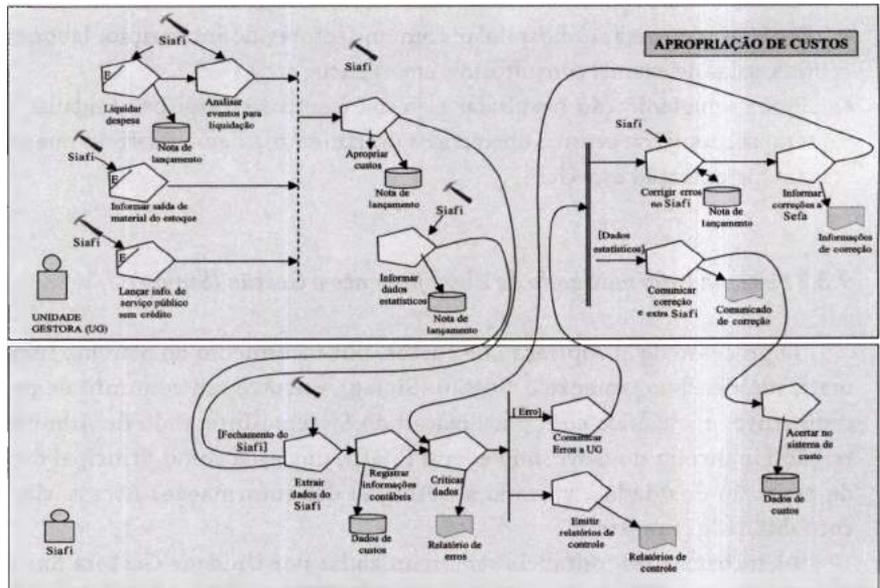
- E3353 – higienização de áreas comuns (setores administrativos, corredores, vestiários, banheiros, escadarias, áreas externas, etc.).
- E3354 – manutenção de áreas verdes e jardins.

- E0966 – higienização hospitalar comum (setores de internação, laboratórios, salas de exame, consultórios, emergência, etc.).
- E0967 – higienização hospitalar especial (centros cirúrgicos, unidades de terapia intensiva, centros obstétricos, isolamento, e demais setores que exijam higienização especial).

### ***9.3.1 Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag)***

O processo de apropriação de custos, por intermédio do Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag), envolve um conjunto de procedimentos realizados com a utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), que atua como principal meio de captação dos dados, visando à obtenção das informações necessárias à contabilidade gerencial.

As informações contábeis são organizadas por Unidade Gestora Executora (UGE)/Unidade Gestora Responsável (UGR) e por Natureza de Despesa Detalhada. Isto é, os registros contábeis são baseados na apropriação/liquidação da despesa registrada no Siafi, nas baixas de estoque e nos dados estatísticos; registros esses, feitos por subcentros e consolidados nos centros de custos correspondentes ao nível de UGR e, por natureza, como despesa detalhada.



**ILUSTRAÇÃO 9.1 Workflow de apropriação de custos**

Fonte: Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag). Descrição de conceitos operacionais, elaborado pela Fundação Coppetec - Programa de Engenharia de Sistemas e Computação

A Sefa, por meio da SuCont 1, no fechamento do Siafi (normalmente no início de cada mês), extrai todos os dados (liquidações, custos e dados estatísticos) do mês anterior (do primeiro ao último dia) para que seja registrado no sistema de custos específico da Sefa. A partir da extração dos dados do Siafi, as informações referentes à apropriação de custos e dados estatísticos são inseridas no sistema de custos para posterior análise. Essas informações incluem todas as notas de lançamento emitidas por todas as unidades gestoras ao longo do mês anterior.

Com as informações no sistema de custos, referentes aos documentos registrados pelas unidades gestoras, é feita uma crítica de diversas inconsistências. Nessa crítica são verificadas impropriedades diversas, tais como: omissão da apropriação do custo; diferença no valor apropriado de custos; apropriação do custo em nota de lançamento que não caracteriza custo; apropriação do custo na natureza de despesa detalhada diferente da despesa. Dessa crítica, então, é gerado um relatório de impropriedades.

Com a crítica de erros das UG, a Sefa disponibiliza na página da Intraer (intranet da Aeronáutica), os relatórios de impropriedades e comunica à unidade gestora, utilizando a mensagem Siafi, a disponibilidade dos relatórios. No caso de erros em dados estatísticos, a Sefa solicita que as informações corretas lhe sejam enviadas por fax ou e-mail. E, no caso de incorreção de custos, a Unidade Gestora deve acertar as informações no Siafi corrigindo a(s) notas de lançamento ou mesmo lançando outras. Depois, a Unidade Gestora comunica à Sefa a correção dos erros, e esta realiza novamente a crítica dos dados, repetindo-se o procedimento de correção até não existirem mais inconsistências.

A Sefa emite diferentes relatórios gerenciais (com informações mensais e acumuladas do ano) para assessoria aos órgãos de direção e controle. Esses relatórios são gerados mesmo com os dados incorretos informados pelas unidades gestoras e detectados na crítica de dados. E, depois que as unidades gestoras acertam os dados (o que pode ocorrer no mês seguinte), estes passam a sair corretos, pois entram na próxima extração feita do Siafi. Apenas no mês seguinte as correções estarão refletidas nos relatórios de informações acumuladas no ano. Os principais relatórios emitidos, considerando cada Unidade são:

- Relatório de código de depósito por tipo de receita especial: destinado à Subsecretaria de Administração Financeira da Sefa (Sufin).
- Relatório de centros de custo específicos: destinado à Diretoria de Material Aeronáutico e Bélico (Dirmab).

- Relatório de informações de administração de imóveis: destinado ao Comando Geral de Pessoal (Comgep), à Diretoria de Engenharia (Direng) e ao Estado-Maior da Aeronáutica (Emaer).
- Relatório de informações de energia elétrica: destinado ao Emaer.
- Relatório de informações sobre alimentos: destinado à Subdiretoria de Abastecimento (SDAB) e ao Emaer.
- Relatório de informações sobre saúde: destinado à Diretoria de Saúde (Dirsa).
- Relatório de informações sobre transporte e superfície: destinado às Sufin e Direng.
- Relatório de informações sobre serviços públicos: destinado ao Emaer.

### 9.3.2 Plano de contas

A ICA 172-1 conceitua custo e despesa da seguinte forma, exemplificando-os:

- Custo – todo e qualquer consumo de recursos sob diferentes formas (pessoal, material, serviços, etc.), expresso em seu valor monetário; por exemplo: quando se adquire bens destinados ao estoque, houve despesa, porém não houve custo.
- Despesa – todo e qualquer gasto de numerário justificado, ou seja, nem toda despesa é custo; por exemplo: quando se retira um material do estoque, empregando-o, não houve despesa, mas houve custo.

No que se refere aos Centros de Custos (CC), Subcentro de Custos (SC) e Subcentros Estatísticos (SE), tem-se as seguintes definições:

- Centros de Custos (CC) – Áreas homogêneas em relação às suas atividades, cujos recursos humanos, materiais e financeiros são orientados para atingir

um mesmo objetivo. São unidades básicas de planejamento e identificam uma macro atividade do Comaer.

Exemplo: CC 01.00 – operação de aeronaves

CC 04.00 – segurança e proteção do tráfego aéreo

CC 30.00 – direção, fiscalização e controle

Dividem-se em duas espécies: principais e auxiliares. Os centros principais recebem custos diretos e os centros auxiliares recebem custos indiretos, estes que, posteriormente, serão realocados pela Sefa aos centros principais, por meio de técnicas de rateio e direcionadores de custos.

- **Subcentros de Custos (SC)** – Subdivisões dos Centros de Custos que permitem descer a um maior nível de detalhamento da informação. Representam uma atividade específica. Haverá em cada CC um SC XX.99, no qual os custos apropriados não poderão exceder a 5% do total apropriado no respectivo CC.

Exemplo: SC 01.27 – VU-9 XINGU

SC 04.02 – manutenção do sistema de controle do espaço aéreo

SC 30.01 – atividades de comando, chefia ou direção

- **Subcentros Estatísticos (SE)** – Códigos indicativos de grandezas físicas (iniciados sempre pela letra E) que servirão para direcionar os custos, ou seja, realocar custos indiretos aos diretos, para chegar-se ao custo real de cada atividade.

Exemplo: SE E3346 – carga instalada por UG \_\_\_\_\_ Unidade: KW

SE E3351 – Km rodado (por UG apoiada) \_\_\_\_\_ Unidade: Km

SE E0934 – utilização do centro cirúrgico/obstétrico \_\_\_\_\_ Unidade: hora

As contas contábeis de acompanhamento dos valores referentes às apropriações de custos são as seguintes:

- 5.6.X.XXX.YY – Custos e despesas – nesta conta, os valores referentes às apropriações de custos estarão distribuídos em contas-correntes que correspondem aos Subcentros de Custos. A conta-contábil 5.6.X.X.XXX.YY (onde X.X.X.XX.YY = natureza da despesa detalhada) acumulará os custos apropriados pelas Unidades Gestoras Executoras, nas diferentes atividades, tendo como conta-corrente os Subcentros de Custos.
- 5.6.9.1.0.00.00 – Custos de produção – concentra os valores das apropriações de todos os custos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A.; FREIRE, L. T.; GUIMARÃES, A. V. *Contabilidade de custos aplicada no Ministério da Aeronáutica*. Trabalho não publicado realizado durante o curso de Mestrado em Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Administração e Finanças, Rio de Janeiro, novembro de 1994.

BRASIL. Decreto nº 3.466, de 17 de maio de 2000.

\_\_\_\_\_. Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-2), em 26 de novembro de 1979.

\_\_\_\_\_. Norma do Sistema do Ministério da Aeronáutica (NSMA 172-1), de 28 de fevereiro de 1985.

\_\_\_\_\_. Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-1), de 19 de fevereiro de 1993.

\_\_\_\_\_. Instruções do Comando da Aeronáutica Apropriação de Custos (ICA 172-1), 15 de maio de 2001.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999. Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das Forças Armadas. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 10 de junho de 1999.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, nº 191-A, 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4320/64, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, de 23 de março de 1964.

\_\_\_\_\_. Descrição de Conceitos Operacionais do Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão (Siplag), versão 1.0 (27/06/2003), elaborado pela Fundação Coppetec – Programa de Engenharia de Sistemas e Computação.



## 10 | Custos nos hospitais públicos

Este capítulo analisa questões relevantes para o desenvolvimento de uma metodologia para apuração de custos em hospitais públicos. Os hospitais enfrentam um ambiente altamente competitivo em que o custo hospitalar tem sido identificado como o principal responsável pelo aumento dos custos com a saúde, conduzindo esforços dos setores público e privado no sentido de contenção destes (EVANS III; HWANG; NAGARAJAN, 2001). Adicionalmente, dados de custos fornecem informações relevantes para guiar políticas de gerenciamento hospitalar (LEWIS; FORGIA; SULVETTA, 1996), como se pode verificar em artigos recentes publicados na revista *BusinessWeek*. Balfour et al. (2004), por exemplo, apresenta a discrepância dos preços cobrados por hospitais da Ásia e dos Estados Unidos para um mesmo procedimento médico: uma cirurgia do coração, com semelhante qualidade e com médicos renomados, pode custar US\$ 8,000 na Tailândia e US\$ 25,000 nos Estados Unidos. Conseqüentemente, a Tailândia tratou, no ano de 2002, mais de 308 mil pacientes gerando uma receita de US\$ 280 milhões, e a Índia espera alcançar US\$ 1 bilhão com o “turismo da saúde”.

Em outro artigo, Carey (2003) atribuiu ao subsídio dos Estados Unidos para pesquisa e desenvolvimento de novos medicamentos a responsabilidade, por exemplo, pela venda do antidepressivo Zoloft: por US\$ 82,00 nos Estados Unidos, por US\$ 42,00 no Canadá e por US\$ 29,00 na França. Lewis, Forgia e Sulvetta (1996) consideram que o aumento dos custos tem impulsionado a realização de reformas nos sistemas de saúde nos países desenvolvidos, possibilitando melhoria nos serviços, maior efetividade no uso de recursos públicos e maior racionalidade da saúde; e, adicionalmente, consideram que os países em desenvolvimento estão gradualmente compreendendo essa necessidade.

O método de reembolso é um fator importante para entender o aumento da utilização das informações de custo. Os hospitais são reembolsados por companhias de seguro (ou pelo governo federal, no caso do Sistema Único de Saúde – SUS), com base em um valor fixo por tipo de procedimento, independentemente do custo efetivo de tratamento do paciente. Assim, com receitas fixas e determinadas pelas companhias de seguro, os hospitais podem obter lucratividade, ou alcançar o ponto de equilíbrio, gerenciando efetivamente os custos.

De modo geral, os custos hospitalares variam por paciente, dependendo, por exemplo, da severidade da doença e do prazo médio de permanência (INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 1997). Assim, os hospitais precisam entender os custos com o fornecimento dos vários serviços para seus pacientes para melhorar a qualidade, a pontualidade, a efetividade e a eficiência de seus processos. Adicionalmente, os hospitais devem gerenciar seus volumes de produção, porque grande proporção de seus custos tende a ser indireta e, aparentemente, fixa (KAPLAN; COOPER, 1998; INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 1997).

Este capítulo, pois, aborda temas como custos conjuntos, custo incremental e capacidade. Para ilustrar esses conceitos na apuração do custo hospitalar é utilizada a experiência do Hospital Universitário de Brasília (HUB).

### 10.1 AMBIENTE HOSPITALAR

O gerenciamento financeiro e as iniciativas de custos na saúde pública têm enfrentado dificuldades: informações inadequadas, problemas computacionais e resistência de médicos (NORTHCOTT; LLEWELLYN, 2003); informações acuradas podem auxiliar no processo de tomada de decisão, bem como reduzir custos por meio da melhoria dos processos. Borzekowski (2002) identificou que aumentando o investimento em tecnologia da informação em hospitais reduz

custos após três anos de utilização da tecnologia. No entanto, sistemas de informações, quando existem, são incipientes no setor hospitalar, principalmente, em hospitais públicos (LEWIS; FORGIA; SULVETTA, 1996).

Hill (2000) analisou a influência de variáveis ambientais e organizacionais na adoção de sistemas de custos em hospitais, dentre as hipóteses testadas por Hill (2000), a de que os hospitais públicos têm menor probabilidade de implantar sistemas de custos foi confirmada. Segundo esse autor, uma possível explicação para tal fato é que esses hospitais possuem menor quantidade de recursos para investir em sistemas de custo. Porém, o estudo verificou que os hospitais, até mesmo os públicos, são mais propensos a adotar sistemas de custos quando: o ambiente é mais competitivo, o sistema de reembolso aumenta as restrições para sua efetivação, o tamanho do hospital aumenta, e quando este está localizado em área urbana. Hill (1994), em pesquisa anterior, verificou que 16% dos hospitais públicos e 17% dos hospitais privados nos Estados Unidos utilizavam o sistema de custos. Verifica-se, pois, que os hospitais públicos também estão investindo em sistema de custos para enfrentar o ambiente competitivo (HILL, 1994) e as restrições orçamentárias.

O aumento do controle administrativo e contábil mundial, com o objetivo de introduzir políticas para reduzir custos e aumentar a eficiência das organizações de saúde sem prejudicar a qualidade, tem ameaçado a autonomia médica (JACOBS, 1998). Essa tendência mundial tem sido chamada de *New Public Management* e tem introduzido reformas na Inglaterra, na Nova Zelândia e na Austrália, como exemplos de corporatização na administração pública (conforme Capítulo 5 – Custos e a nova administração pública). Jacobs (1998) verificou que os médicos concordam e colaboram com a implantação de sistemas de custos se o gerente for um médico com conhecimentos contábeis, mas não concordam com a implantação deste se o gerente for um contador ou administrador, por considerar que esses profissionais não irão entender que o paciente está em primeiro lugar.

Eldenburg (1994) estima que cerca de 80% de todos os gastos hospitalares são efetuados por médicos no seu processo de tomada de decisão no tratamento ao paciente. Barbosa e Malik (2003) identificaram que os principais indicadores no processo decisório acerca da incorporação de novas tecnologias são os médicos e os assistentes. Anthony e Govindarajan (2001), Eldenburg (1994) e Coombs (1987) descrevem um hospital como *duas empresas em uma*: uma parte é administrada por médicos e outra por administradores do hospital; sendo a relação médico-paciente uma prática separada do resto do hospital. Assim, a cooperação entre médicos e hospital é necessária para o sucesso do controle de custos. Os resultados do estudo desenvolvido por Eldenburg (1994) confirmam, assim, a hipótese de que o comportamento dos médicos pode ser influenciado pelas informações da contabilidade de custos. De forma que a escolha do sistema de custos hospitalar deve considerar a abordagem da Teoria da Agência<sup>1</sup> (ELDENBURG, 1994; ZIMMERMAN, 1979). Zimmerman (1979) entende que o papel da alocação de custos é auxiliar a resolver vários problemas organizacionais, tais como os de agência e problemas oriundos da descentralização do processo decisório.

Ingram, Albright e Hill (1997) consideram que muitas decisões e avaliações clínicas só podem ser tomadas por aqueles que têm conhecimentos médicos e não financeiros. Por exemplo, somente os médicos podem tomar decisões sobre a relação custo-benefício dos testes de laboratório, podendo reduzir o número de testes laboratoriais desnecessários, em vez de solicitar uma lista de testes. Esses autores apresentam o caso do Stonebrook Medical Center, que formou um grupo de indivíduos com diversas especialidades para trabalhar em uma comissão, com o objetivo de melhorar os resultados clínicos e financeiros da empresa. O grupo consiste em um gerente administrativo, um gerente de custos, uma enfermeira e um médico. E a troca de experiências entre os membros do grupo foi benéfica para o processo de controle de custos e melhoria da qualidade em casos, como, por exemplo: o de tomada de decisão de investimento em

<sup>1</sup> Para mais detalhes sobre a teoria da agência, ver: ZIMMERMAN, J. L. *Accounting for decision making and control*. 2. ed. Boston: McGraw-Hill, 1997; LIMA, E. C. P. *Problema de agência: teoria e aplicações*. *UnB Contábil*, v.2, n° 1, 1999.

novas tecnologias, processo complexo que compara resultados clínicos atuais com aqueles prometidos pela nova tecnologia. Assim, a informação de custos pode ser um fator chave na decisão sobre a compra de novas tecnologias (INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 1997).

Diante desse contexto, a implantação de custo padrão em hospitais parece ser a metodologia mais adequada (FALK, 2001; INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 1997; HILL, 1994), pois a forte ética médica sugere que o médico deve fazer o que for necessário para o bem estar do paciente (ELDENBURG, 1994); e a resposta do paciente ao tratamento médico é altamente subjetiva, sendo, às vezes, impossível verificar posteriormente se o tratamento médico foi apropriado (ELDENBURG, 1994). De forma que a identificação das etapas e a padronização de cada procedimento podem auxiliar na redução de ineficiências e custos (INGRAM; ALBRIGHT; HILL, 1997).

## 10.2 EXPERIÊNCIA E AMBIENTE DO HOSPITAL UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA (HUB)

O Hospital Universitário de Brasília (HUB) iniciou a prestação de serviços à comunidade em agosto de 1972, porém, somente em maio de 1990 o HUB se tornou um órgão complementar da Universidade de Brasília (UnB), vinculado ao Ministério da Educação (MEC), com função básica de apoiar o ensino de graduação e pós-graduação da Faculdade de Saúde (FS) da Universidade. Atua, pois, como hospital-escola e centro de pesquisa científica em todas as áreas da medicina, operacionalmente orientado para três focos básicos, a saber: ensino, pesquisa e extensão, esta voltada à assistência à população (desempenhando importante papel na região). No âmbito da assistência, o hospital integra o Sistema Único de Saúde (SUS) do Distrito Federal, prestando serviços médico-hospitalares à população tanto do Distrito Federal como das cidades satélites,

desde o atendimento ambulatorial até o atendimento de serviços de maior especialização.

O HUB iniciou as atividades com uma área construída de 16.000 m<sup>2</sup>, 240 leitos e 402 funcionários e servidores, sendo referência na região por proporcionar atendimento com tecnologia de ponta à comunidade. Sendo um dos marcos históricos do HUB, a realização do primeiro transplante de rim da região, em 1977. O HUB é um hospital de grande porte (MS, 2004) contando, em dezembro de 2003, com 302 leitos ativos e uma área construída de 41.170 m<sup>2</sup>, a quantidade de atendimentos realizada no hospital tem crescido nos últimos anos, conforme se pode observar na Ilustração 10.1:

<b>Dados comparativos</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
Consultas ambulatoriais e emergenciais	147.986	202.003	221.424
Partos	1.521	1.539	1.770
Cirurgias	4.762	4.445	5.737
Internações	10.037	10.063	11.229
Exames complementares	524.354	735.136	955.365
Consultas e procedimentos odontológicos	31.102	69.713	88.041

**ILUSTRAÇÃO 10.1** Quantidade de atendimentos HUB/UnB. Dados comparativos – ano 2001 a 2003

Fonte: Setor de Estatística do HUB

Atualmente, o HUB possui 2.053 funcionários e servidores de quatro vínculos e com políticas de cargos e salários distintos. Em fevereiro de 2004, o HUB

contava com 541 servidores da UnB, 680 funcionários cedidos pelo Ministério da Saúde (MS), 53 cedidos pela Secretaria de Saúde do Distrito Federal (SESDF) e 779 contratados pelo HUB.

O HUB recebeu para estágio voluntário, no ano de 2003, 257 alunos, sendo: 77 de nível médio, 58 de graduação, 42 de pós-graduação em medicina, e 80 de pós-graduação em odontologia. Juntando-se a estes, 86 residentes, 102 internos do curso de graduação em medicina e, aproximadamente, 2 mil alunos de graduação em medicina, nutrição, odontologia e enfermagem. O tempo de residência no HUB é de quatro anos, com remuneração igual para todos os anos; o internato e o estágio voluntário não são remunerados; e os alunos de graduação em medicina começam a ter disciplinas com atividades no HUB do 5º ao 10º semestre do curso, ficando os alunos do 10º período em regime de internato no hospital.

O HUB possui três diretorias que estão subordinadas ao diretor-geral: Diretoria Adjunta de Serviços Assistenciais (Dasa), Diretoria Adjunta de Assuntos Administrativos (Daad) e Diretoria Adjunta de Apoio ao Ensino e Pesquisa (Daep).

### 10.3 METODOLOGIA

Os hospitais universitários incorporam atividades assistenciais, de ensino, pesquisa e extensão, o que torna a apuração de custos mais complexa. Medici (2001) apresenta que a análise de hospitais universitários de 22 países, feita por participantes de um seminário organizado pela Organização Mundial de Saúde em 1995, mostra que um hospital universitário é entendido, antes de tudo, como um centro de atenção médica de alta complexidade que: (a) tem importante papel no atendimento médico de nível terciário;<sup>2</sup> (b) apresenta forte envolvimento em atividades de ensino e pesquisa relacionadas ao tipo de atendimento

<sup>2</sup> De acordo com a complexidade do atendimento, estes são classificados de nível primário, secundário, terciário ou quaternário, respectivamente.

médico que dispensa; (c) atrai alta concentração de recursos físicos, humanos e financeiros em saúde; e (d) exerce um papel político importante na comunidade em que está inserido (dada sua escala, dimensionamento e custos). Os 154 hospitais reconhecidos como de ensino, entre eles os 45 hospitais universitários ligados às Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes), foram responsáveis, em 2001, por cerca de 50% das cirurgias cardíacas, 70% dos transplantes e 50% das neurocirurgias realizadas no país (ALBANO, 2002).

A definição da metodologia para apuração dos custos requer a definição da finalidade da informação de custos e dos objetos de custos, pois os hospitais universitários podem possuir diversos objetos de custos como, por exemplo: o paciente, um departamento, o ensino, a residência médica e projetos de incorporação de nova tecnologia. Assim, os hospitais necessitam de custos diferentes para diferentes propósitos, uma vez que, como a assistência, o ensino e a pesquisa são produtos conjuntos em hospitais de ensino, a metodologia de apuração de custos deve contemplar critérios de segregação desses custos. Existem várias metodologias para identificar o montante de tempo e recursos dedicados a cada atividade, como, por exemplo: questionários, registro de desempenho diário, comparação entre hospitais de ensino e demais hospitais e estabelecimento de uma função de produção (HOSEK; PALMER, 1983; SLOAN; FELDMAN; STEINWALD, 1983).

Sloan, Feldman e Steinwald (1983), com uma metodologia para apurar os custos com o ensino, apresentam uma comparação dos custos entre hospitais de ensino e hospitais puramente assistenciais. O estudo concluiu que os hospitais que incorporam atividades de ensino possuem os custos elevados em 20% quando comparados a hospitais apenas assistenciais. O Ministério da Saúde, por meio do Fator de Incentivo ao Desenvolvimento de Ensino e Pesquisa em Saúde (Fideps), diferencia o reembolso aos hospitais universitários (por meio do SUS) por incorporarem atividades de ensino e pesquisa. Segundo Seguridade (2003), aproximadamente, esse percentual é de 25% a mais no faturamento global dos hospitais universitários que nos dos outros hospitais públicos.

O Tribunal de Contas da União (TCU), na Decisão Plenária nº 408/2002, que solicita às Ifes a apuração do custo corrente por aluno (conforme Capítulo 8 – Educação superior), adotou um percentual de 35% das despesas correntes dos hospitais universitários como custos do ensino, embora não apresente referência quanto à maneira de apuração desse percentual. Em pesquisa bibliográfica, encontrou-se que a Comissão de Financiamento da Educação Médica da Association of American Medical Colleges realizou, em 1972, estudos de custos em 12 escolas médicas, sendo seis públicas e seis privadas (JONES; KORN, 1997). Essa comissão definiu, sem a realização de estudos empíricos, um percentual de 35% de dedicação dos profissionais ao ensino, sendo todos os demais custos das atividades de suporte alocados com base nesse percentual.

O estudo de Hosek e Palmer (1983) questiona as alegações de que os hospitais de ensino teriam custos mais elevados por incorporarem atividades de ensino. Segundo o estudo, esses hospitais podem ter custos menores que os demais, em decorrência dos estudantes serem substitutos de médicos. Porém, o contrário pode ocorrer por causa das diferenças de mix de serviços, das técnicas médicas ou da qualidade do atendimento, alegando-se que residentes e internos pedem exames desnecessários e utilizam materiais em excesso, e que hospitais de ensino enfatizam excessivamente equipamentos e técnicas sofisticadas.

Jones e Korn (1997) resumem três metodologias para segregação de custos de ensino em hospitais universitários. Segundo esses autores, a escolha entre as tipologias depende da missão do Hospital Universitário (HU) em que será apurado o custo, sendo a primeira metodologia a do custo incremental. Segundo essa tipologia, a primeira missão do HU é a assistência. Assim, os custos alocados ao ensino seriam inferiores, como se o programa de ensino do aluno da área médica não existisse. Nessa metodologia, o custo do ensino é segregado dos custos com pesquisa, extensão e assistência.

A segunda tipologia é a divisão proporcional. Essa metodologia considera que os custos das atividades de produtos conjuntos (por exemplo, assistência e ensino) devem participar de forma proporcional nos custos totais.

E a terceira tipologia é a do custo total. Segundo essa metodologia, a primeira missão do HU é o ensino, sendo considerado, essencialmente, um hospital-escola. O custo do ensino segundo essa metodologia é o custo dos recursos mínimos necessários para o desenvolvimento da educação médica. Por isso, o custo do ensino seria formado pelos custos institucionais mais os custos de pesquisa, atividades de ensino e assistência médica, considerada essencial para o ensino.

Apesar do HUB não possuir uma missão formalmente definida, foi considerado que, na prática, a primeira missão do hospital é a assistência. Isto se deve, principalmente, ao fato do hospital atender casos desde o nível primário até o quaternário, não selecionando casos específicos para o ensino (o ensino tem de se adaptar à estrutura estabelecida para a assistência). Assim, considerando como primeira alternativa a realização apenas de atividades assistenciais no HUB e, como segunda, a realização tanto de atividades assistenciais como de ensino, a diferença entre essas duas alternativas seria considerada como custo do ensino, conforme metodologia do custo incremental apresentada por Jones e Korn (1997).

No presente estudo de caso foi utilizado o método de entrevista para segregar os custos com assistência e ensino; método esse, que estima as funções de custo com base em análises e opiniões sobre os custos e seus direcionadores, obtidas de vários departamentos da organização (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000). Estes autores consideram que a credibilidade do método está na reunião de conhecimentos específicos de cada segmento da cadeia de valor, e na apuração das estimativas efetuadas pelo pessoal que fornece os dados.

Autores como Garrison e Noreen (2001) e Atkinson et al. (2000) consideram como método mais adequado para identificar a quantidade do tempo da

mão-de-obra que é consumida em cada atividade, o de entrevistas estruturadas com os profissionais diretamente envolvidos com as atividades. Esse método não se limita à mão-de-obra, conforme acrescentam Garrison e Noreen (2001, p. 235): “Os gerentes de departamento são entrevistados para se determinar como os custos que não sejam de pessoal devem ser distribuídos pelos centros de custo das atividades”. Atkinson et al (2000) sugerem que as entrevistas devem ser realizadas para identificar as atividades da instituição, e um direcionador de custo para cada atividade.

A base de dados para apuração dos custos foram o Sistema de Informação do Setor Público Federal (Siafi) e relatórios gerenciais do Hospital Universitário de Brasília (HUB) da UnB, do Ministério da Saúde (MS), e da Secretaria de Estado da Saúde do Distrito Federal (SESDF). Para apurar o custo total do HUB e seu custo com o ensino foi necessário incluir elementos de despesa que não constam no orçamento do hospital, como, por exemplo, as folhas de pagamento do MS e da SESDF, e a depreciação de móveis e imóveis. Esses elementos são importantes para a apuração de um custo com o ensino mais condizente com a realidade, pois existem profissionais de todos os vínculos empregatícios que exercem atividades de ensino no HUB, bem como existem equipamentos exclusivos para as atividades de ensino e outros de uso comum que se desgastam com maior rapidez em decorrência destas.

Foram visitados os 105 centros de custos do HUB (definidos pela instituição) e realizadas entrevistas e/ou aplicados questionários em cada um para identificar os custos incrementais, decorrentes da incorporação das atividades de ensino em cada setor. Procedimento cuja importância se deve às diferentes atividades desenvolvidas por alunos e residentes em cada setor. Assim, foram entrevistados diretores, médicos, enfermeiros, profissionais da área administrativa, residentes e alunos; e, dentro de um mesmo centro de custo, eram entrevistados dois ou mais profissionais, com o objetivo de confrontar os resultados das entrevistas. Sendo o objetivo das entrevistas e dos questionários, principalmente, identificar:

- Quais centros de custo recebiam alunos de graduação, pós-graduação e residentes.
- As principais atividades desenvolvidas em cada centro de custo.
- O cronograma de atividades dos alunos de cada curso, em cada centro de custo.
- Os recursos (materiais, medicamentos, equipamentos, móveis, mão-de-obra, telefone, energia, água, etc.) e a quantidade de horas dispendida na orientação de alunos, por curso.

São diversos os fatores decorrentes de atividades de ensino que podem elevar os custos dos hospitais universitários. Alunos e residentes podem utilizar recursos mesmo quando não executam nenhum procedimento, como, por exemplo: luvas e máscaras para observar a manipulação de um medicamento quimioterápico, e dosar um medicamento incorretamente, necessitando do preparo de outra dosagem. O hospital pode, ainda, por exemplo, adquirir uma quantidade maior de microscópios em virtude das atividades de ensino; e uma cirurgia pode durar um tempo maior em virtude das atividades de ensino, aumentando os gastos com depreciação, mão-de-obra, materiais médicos, medicamentos e energia.

#### 10.4 RESULTADOS

Ao final das entrevistas e da aplicação de questionários obteve-se, para o ano de 2002, um percentual de 14% do custo total do HUB com o ensino. Sabendo-se que, no ano de 2003, esse percentual representou 13% dos custos totais do HUB, com variação de 0% a 51% entre os centros de custo. O Centro de Hematologia e Hemoterapia do hospital, por exemplo, não recebeu nenhum aluno ou residente no ano de 2003 e não teve nenhum custo adicional referente à atividade de ensino. Já o Centro de Endoscopia teve um custo incremental de 51% em razão, principalmente, nos custos com salários dos residentes, da depreciação

e da manutenção de equipamentos, e gasto de material médico. Foram, também, realizadas entrevistas nos centros de custo que não receberam alunos no período, para identificar se o setor não teve custo incremental decorrente das atividades de ensino desenvolvidas em outros setores. Por exemplo, o Centro de Patologia Clínica não recebeu nenhum aluno no ano de 2003, mas teve custo incremental com o ensino de 10% por causa de pedidos de exames decorrentes das atividades de ensino. Assim, os custos com o ensino por curso estão relacionados na Ilustração 10.2:

<b>Custo com o ensino no HUB por curso</b>		
<b>Curso</b>	<b>2003</b>	<b>2002</b>
Medicina	2.048.217	2.203.236
Odontologia	176.728	154.385
Nutrição	147.055	167.023
Farmácia	23.815	14.811
Enfermagem	1.370.949	1.390.526
Psicologia	9.732	-
Pós-graduação	140.779	142.214
Residência	3.096.291	3.143.301
<b>Custo total com ensino</b>	<b>7.013.567</b>	<b>7.215.497</b>
<b>Participação do ensino</b>	<b>13%</b>	<b>14%</b>
<b>Custo total HUB</b>	<b>54.961.827</b>	<b>52.165.797</b>

**ILUSTRAÇÃO 10.2** Custo com o ensino no HUB por curso (em R\$)

Fonte: Setor de Estatística do HUB

Os elementos de maior representatividade no custo total com o ensino são os salários dos residentes (35%), o salário dos profissionais que estão lotados no HUB (31%) – profissionais com vínculo HUB, MS ou SESDF – e material médico (20%).

Outro ponto relevante é o tempo dos professores dedicado às atividades de ensino e assistência, sendo bastante complexo segregar o tempo de um professor dedicado a cada atividade, principalmente, quando este também ocupa um cargo de chefia. O método de entrevistas e questionários mostrou-se eficaz para segregação de custos conjuntos e identificação do custo do ensino em razão das peculiaridades dos hospitais de ensino, como, por exemplo: as diferenças de salários entre os diversos vínculos para uma mesma função e as diferenças de dedicação ao ensino em cada curso. Alguns centros de custo, como o centro de clínicas cirúrgicas, recebem alunos de graduação em medicina, enfermagem, nutrição e residentes, assim que, durante uma cirurgia pode estar ocorrendo, juntamente com a atividade assistencial, atividades de ensino para esses alunos. Adicionalmente, médicos, residentes e enfermeiros podem estar exercendo o papel de professores. Portanto, para identificar o tempo dedicado ao ensino por esses profissionais foi necessário aplicar-lhes o questionário e realizar entrevistas com eles, confrontando os resultados. Alguns médicos, por exemplo, com receio de ferir a ética médica, não informavam que o residente dedicava um percentual do seu tempo de trabalho para ensino dos alunos de graduação, embora os enfermeiros e os residentes prestassem tal informação. Assim, dentro do mesmo centro de custo, é importante a aplicação dos questionários a especialistas de áreas diferentes.

As especificidades de cada hospital universitário e as diferentes metodologias de apuração de custo tornam as comparações de custo difíceis. Na literatura, encontra-se desde custo zero com o ensino em hospitais universitários (HOSEK; PALMER, 1983), até custo total do hospital direcionado às atividades de ensino (GOODWIN, GLEASON; KONTOS, 1997; REIN et al., 1997).

Como exemplo, Franzini, Low e Proll (1997), utilizando a metodologia incremental, apuram o custo com o curso de medicina na University of Texas – Houston Medical School, no período de 1994/1995, em US\$ 43,993. No entanto, outro artigo apura um custo anual para o aluno de medicina na University of Virginia, no mesmo período, em US\$ 357,000 (REIN et al., 1997).

### 10.5 CONCLUSÃO

O custo total do HUB pode ser útil para uma análise geral da eficiência na utilização dos recursos, no entanto, o orçamento do hospital não contempla vários gastos, como as folhas de pagamento do MS, UnB e SESDF e depreciação. Assim, o custo total do HUB é quase três vezes maior do que o orçamento para o mesmo período. O contrário ocorre na República Dominicana, onde um estudo realizado em um hospital de ensino constatou que seu orçamento é 50% maior que o custo atual dos serviços prestados, refletindo maiores custos com: desperdício, tempo ocioso, ineficiência, falta de gerenciamento hospitalar e menor produtividade (LEWIS; FORGIA; SULVETTA, 1996). O maior distúrbio encontrado no estudo do caso dominicano foi que embora os médicos representassem a maior parte dos gastos com pessoal (84% do orçamento total) apenas 12% de seu tempo era dispendido com o hospital, incluindo todas as atividades dele (assistência, supervisão, administração e ensino).

O HUB também identificou a necessidade de informações de custo para o processo de tomada de decisão de investimento em novas tecnologias. Por exemplo, se o Centro de Urologia necessita comparar os resultados obtidos com cirurgias para cálculo renal com os resultados obtidos com o procedimento de litotripsia, o aparelho para essa especialidade médica custou cerca de R\$ 1 milhão e foi incorporado no ano de 2002, esse tipo de análise pode, pois, auxiliar o hospital a tomar decisões quanto à capacidade utilizada e a capacidade ociosa do equipamento. A análise custo-benefício da incorporação de tecnologia

é bastante complexa, e a metodologia do custo diferencial pode ser adequada para essa situação, podendo auxiliar também no estabelecimento de políticas nacionais. Para Kligerman (2001), a escolha entre alternativas de investimento não deve ser baseada em número de anos de vida ganhos, mas somente em termos de número de casos tratados, para os quais um tratamento efetivo precisa existir, visto que a incorporação de tecnologias de alto custo restringe o acesso a quem delas necessita, pela oferta deficitária ou deficiente de atendimento.

O excesso de capacidade é um dos principais problemas dos hospitais, de acordo com a pesquisa conduzida pelo AMHS Institute, que identificou 450 mil leitos em excesso nos Estados Unidos (SOPARIWALA, 1997). Para calcular o custo do dia de internação do paciente deve-se incluir o custo fixo com base na capacidade prática (SOPARIWALA, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998). Desse modo, mesmo se os custos fixos de internação de pacientes estiverem aumentando moderadamente, os custos fixos por paciente por dia de internação permanecem constantes (SOPARIWALA, 1997).

Apesar da complexidade da apuração de custos hospitalares, as várias experiências de apuração de custos em hospitais públicos (ver, como exemplos, LEWIS; FORGIA; SULVETTA, 1996; EVANS III; HWANG; NAGARAJAN, 2001; CHING, 2001; CASTELAR; MORDELET; GRABOIS, 1995), até mesmo a do Hospital Universitário de Brasília, demonstram a relevância das informações de custo para o processo decisório hospitalar e para o estabelecimento de eficientes políticas governamentais para a saúde pública.

## REFERÊNCIAS

ALBANO, M. Dívida “estrangula” hospitais universitários federais. *Folha Online*, 8 dez. 2002. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/educacao/ult305u11911.shtml>>. Acesso em: 15 de junho de 2003.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BALFOUR, F. et al. Sand, sun and surgery. *Business Week*, p. 48-49, February 16, 2004.

BARBOSA, A. P.; MALIK, A. M. *O perfil de utilização de tecnologia médica em hospitais filantrópicos: análise da experiência de 4 hospitais em São Paulo*. Anais. CD-ROM. In: Enanpad, 2003, São Paulo.

BORZEKOWSKI, R. Measuring the cost impact of Hospital Information Systems: 1987-1994. *Board of governors of the Federal Reserve System*, Sep. 2002.

CAREY, J. Drug R&D: must americans always pay? *Business Week*, p. 38-40, Oct. 13, 2003.

CASTELAR, M. R.; MORDELET, P.; GRABOIS, V. *Um desafio para o hospital brasileiro*. França: Éditions ENPS, 1995.

CHING, H. Y. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.

COOMBS, R. W. Accounting for the control of doctors: management information systems in hospital. *Accounting, Organizations and Society*, v. 12, n. 4, p. 389-404, 1987.

ELDENBURG, L. The use of information in total cost management. *The Accounting Review*, v. 69, n. 1, p. 96-121, jan. 1994.

EVANS III, J. H.; HWANG, Y.; NAGARAJAN, N. J. Management control and hospital cost reduction: additional evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 20, p. 73-88, 2001.

FALK, J. A. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANZINI, L.; LOW, M. D.; PROLL, M. A. Using a cost-costruction model to assess the cost of educating undergraduate medical students at the University of Texas – Houston Medical School. *Academic Medicine*, v. 72, n. 3, p. 228-237, Mar. 1997.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GOODWIN, M. C.; GLEASON, W. M.; KONTOS, H. A. A pilot study of the cost of educating undergraduate medical students at Virginia Commonwealth University. *Academic Medicine*, v. 72, n. 3, p. 211-217, Mar. 1997.

HILL, N. T. Adoption of costing systems in US hospitals: na event history analysis 1980-1990. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 19, p. 41-71, 2000.

HILL, N. T.; JOHNS, E. L. Adoption of costing systems by U.S. Hospitals. *Hospital & Health Services Administration*, v. 39, n. 4, p. 521-537, winter 1994.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HOSEK, J. R.; PALMER, A. R. Teaching and hospital costs: the case of radiology. *Journal of Health Economics*, v. 2, p. 29-46, 1983.

INGRAM, R.; ALBRIGHT, T.; HILL, J. *Managerial accounting: information for decisions*. Cincinnati: South-Western, 1997.

JACOBS, K. Costing health care: a study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. *Management Accounting Research*, v. 9, p. 55-70, 1998.

JONES, R. F.; KORN, D. On the cost of educating a medical student. *Academic Medicine*, v. 72, n. 3, p. 200-210, mar. 1997.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KLIGERMAN, J. Assistência oncológica e incorporação tecnológica. *Revista Brasileira de Cancerologia*, n. 47(3), p. 239-243, 2001.

LEWIS, M. A.; FORGIA, G. M. LA; SULVETTA, M. B. Measuring public hospital costs: empirical evidence from the Dominican republic. *Soc. Sci. Med.*, v. 43, n. 2, p. 221-234, 1996.

MEDICI, A. C. Hospitais Universitários: passado, presente e futuro. *Revista Ass. Med. Brasil*, n. 47(2), p. 149-56, 2001.

MS. *Ministério da Saúde*. Disponível em: <<http://dtr2001.saude.gov.br/bvs/terminologia.asp#>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2004.

NORTHCOTT, D.; LLEWELLYN, S. The "ladder of success" in healthcare: the UK national reference costing index. *Management Accounting Research*, v. 14, p. 51-66, 2003.

REIN, M. F. et al. Defining the cost of educating undergraduate medical students at the University of Virginia. *Academic Medicine*, v. 72, n. 3, p. 218-227, Mar. 1997.

SEGURIDADE debate crise dos hospitais universitários. *Andes*. Disponível em: <<http://www.andes.org.br/hu4.htm>>. Acesso em: 15 de junho de 2003.

SLOAN, F. A.; FELDMAN, R. D.; STEINWALD, A. B. Effects of teaching on hospital costs. *Journal of Health Economics*, v. 2, p. 1-28, 1983.

SOPARIWALA, P. R. How much does excess inpatient capacity really cost? *Healthcare Financial Management*, v. 51, n. 4, p. 54-62, Apr. 1997.

ZIMMERMAN, J. L. The costs and benefits of cost allocations. *The Accounting Review*, v. 54, n. 3, p. 504-521, Jul. 1979.

# 11 | Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)

## 11.1 INTRODUÇÃO

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é uma empresa pública de caráter privado que tem como seu único acionista o governo federal. Os Correios estão presentes, rigorosamente, com pelo menos uma agência em todos os 5.561 municípios brasileiros.

No final do ano de 2003, a ECT contava com: 98,1 mil empregados, dos quais 47 mil eram carteiros e, aproximadamente, 15 mil eram terceirizados; 12 mil agências; uma frota de 4.357 veículos; 7.353 motos; 18.901 bicicletas; e 26 linhas áreas com aeronaves fretadas para a entrega das remessas urgentes. A empresa distribuiu em cerca de 40 milhões de domicílios e estabelecimentos comerciais um volume diário de 34 milhões de objetos e correspondências, chegando a um total de carga postal de 9,4 bilhões/ano.

Esses bilhões de objetos e correspondências são tratados em 771 centros de operações, o que possibilita sua entrega nos prazos, com rapidez, segurança e regularidade. Além das 12 mil agências, a população tem a sua disposição 16.839 pontos de venda de produtos e 25.912 caixas de coleta, com uma receita de R\$ 1.858 milhão em 1995, em 2002, a receita da empresa já atingia R\$ 6.015 milhões.

De forma que os Correios se constituem num importante fator de integração nacional, pela natureza dos serviços que presta, seja nos grandes centros urbanos, seja nos lugares mais remotos e de difícil acesso.

## 11.2 A ESCOLHA DO MODELO

Em ambientes inflacionários e com baixa competitividade, como foi o caso do Brasil de anos atrás, estruturar um sistema de custos significava incorrer numa relação custo-benefício desfavorável. De acordo com a abordagem de Demski e Feltham (1976), que tratam a informação sob a ótica econômica, naquele contexto não era interessante manter um sistema de custos.

A estabilização da economia e a perspectiva de aumento da competição fizeram com que a Diretoria da ECT se preocupasse com a competitividade e, por consequência, com a eficiência de suas operações. Assim, em 1994 foi criada a Gerência de Custos, encarregada de implantar um sistema que mensurasse os custos dos serviços da empresa.

Uma análise nas demonstrações contábeis da empresa revelava que a maior parte de seus custos estavam vinculados à mão-de-obra. Essa grande participação da mão-de-obra nos custos totais, entre 55% e 75%, encontra-se presente em outros correios do mundo, como o da Austrália (SHANAHAN, 1995); esta uma característica de empresas de serviços, conforme discutido no Capítulo 4. A questão imediata discutida, então, era se os sistemas tradicionais funcionavam para fins gerenciais, uma vez que o custo da mão-de-obra é o mais representativo. A resposta: não, por dois motivos principais. Primeiro, os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos no final do século XIX para atender às empresas industriais e/ou empresas interessadas na apresentação de demonstrativos contábeis para fins externos em ambiente econômico cuja complexidade era substancialmente menor. Um outro motivo é que os sistemas tradicionais distorcem o custo do negócio por não levarem em consideração a variação de volume, o tamanho, a complexidade, entre outras. Por essa razão, chegou-se à conclusão de que os sistemas tradicionais não seriam os mais adequados para a ECT.

A alternativa encontrada foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC), uma vez que as organizações recorrem a esse modelo para melhorar a informação

sobre: lucratividade de produtos e clientes, custos de processos internos, alternativas para a cadeia de fornecimento e decisões sobre os investimentos. Assim, o conceito de ABC tem sido útil para algumas empresas porque traduz custos e dados sobre carga de trabalho em informações úteis e dinâmicas para a administração. O conceito, pois, utiliza relações de causa e efeito para designar recursos a processos empresariais, atividades, produtos e clientes; e proporciona uma percepção clara do comportamento dos custos, que deve ser administrado por uma organização, identificando geradores de custos.

Além disso, uma análise da empresa revela que os modelos ABC são plenamente aplicáveis em relação às características do setor de serviços. A análise do processo revelou que o direcionador tempo é extremamente relevante, não somente na mensuração dos custos, mas também na melhoria do processo.

### 11.3 IMPLANTANDO O ABC EM CENTROS DE PROCESSAMENTO DE OBJETOS POSTAIS

A falta de boas informações sobre custos representa um problema crucial nos centros de processamento de objetos postais – Agência de Correios (AC), Centro de Tratamento de Encomendas (CTE), Centro de Tratamento de Cartas (CTC), Centro de Distribuição Domiciliária (CDD), etc. – em que seus gerentes enfrentam a difícil tarefa de equilibrar o imperativo de controlar os custos com a necessidade de manter a qualidade do serviço. Assim, para satisfazer os padrões exigidos para o serviço sem aumentar os custos, os gestores desses centros devem alocar recursos da maneira mais eficiente possível.

Além disso, mudanças esperadas no mercado ao longo do tempo (por exemplo, maior volume de semi-embaraçosos e encomendas, e menor volume de cartas) colocam em evidência a necessidade de se promover a eficiência do processamento. Para tanto, os gestores dos centros de processamento precisam

compreender a economia de seu negócio e onde concentrar seus esforços para melhorar seus processos.

Um entrave, comumente enfrentado ao se tentar implantar um projeto de Custeio Baseado em Atividades (ABC), é a falta de bons dados para alimentar o sistema. Os centros de processamento de objetos postais que, frequentemente, envolvem muitas operações caracterizadas por um alto coeficiente de mão-de-obra, possuem informações detalhadas sobre um tempo exigido para essas operações, mas somente informações limitadas sobre volumes processados, principalmente em operações manuais, ficando aquém em relação aos processamentos automatizados e semi-automatizados.

#### 11.4 ETAPAS DO PROJETO ABC

As etapas envolvidas no desenvolvimento de um modelo ABC para centro de processamento de objetos postais são:

1<sup>a</sup>) Identificar os produtos por centro de processamento – Os produtos (ou objetos de custo), definidos do ponto de vista do cliente, são unidades de medição ou produção para os quais os gestores precisam de informações de custo. Em centros de processamento de objetos postais, os produtos seriam, tipicamente: cartas, semi-embarçosos, encomendas e objetos para entrega rápida. Classificações estas que ajudam a reduzir os custos internos do processamento, pela comparação do desempenho de um centro com o observado em outros centros de referência, e a gerenciar as atividades da empresa. Além do que, se o sistema ABC for desenvolvido para influenciar decisões sobre preços, esses produtos podem ser ainda mais subclassificados. Observe-se, assim, que o nível de especificação dos produtos definirá os requisitos para a coleta de dados.

2ª) Identificar processos e atividades desenvolvidas no centro de processamento – as atividades são tipicamente definidas como diretas, de apoio e de sustentação. As primeiras contribuem diretamente para um produto final, por exemplo: no processamento de cartas uma atividade primária poderia ser o atendimento do cliente na agência. As atividades de apoio são as que desempenham o papel de apoiar atividades diretas, por exemplo: o fechamento do malote na agência. E as atividades de sustentação são as que mantêm a viabilidade de uma empresa, mas que não contribuem para o processamento de produtos, por exemplo: as atividades do gerente e dos supervisores da agência. Classificando atividades dessa forma, o sistema de ABC pode ser eficaz para gerar respostas sobre custos de gerenciamento e preços.

3ª) Alocação (1ª ordem) de recursos para atividades usando direcionadores de recursos – os custos são alocados às atividades diretamente ou com base em uma relação de causa e efeito. Para alocar recursos às atividades de um centro de processamento, são usados os direcionadores de recursos que melhor explicam a maneira pela qual as atividades consomem diferentes categorias de custo, como: mão-de-obra, aluguel, suprimentos e telecomunicações. Usualmente, os direcionadores de recursos (custos) incluem um coeficiente de tempo gasto no desempenho de atividades (mão-de-obra), a exemplo da Ilustração 11.1:

<b>Atividades</b>	<b>Tempo</b>
Carregamento de mala postal	0,20
Confecção de amarrados	0,60
Fechamento de mala postal	0,54
Preparação de mala postal	0,55
Preparação rótulo mala postal	0,30

**ILUSTRAÇÃO 11.1** Coeficientes de tempo gasto numa atividade (em centésimos de segundos) – dados fictícios

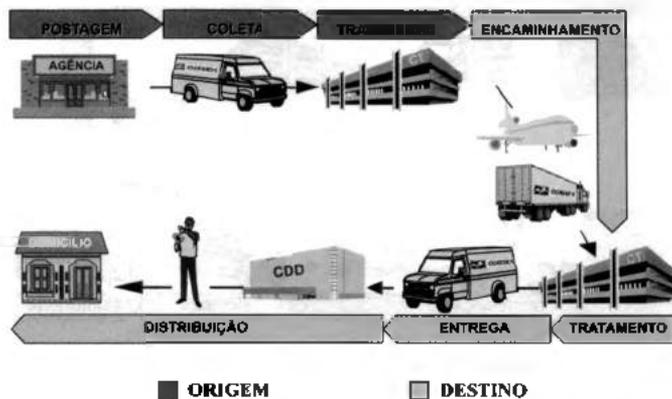
4<sup>o</sup>) Alocação (2<sup>a</sup> ordem) de custos de atividade para objetos de custo (produtos) usando direcionadores de atividades – Como no caso das atividades, os custos são alocados a objetos de custo (produtos, atividades, famílias de produtos/serviços, clientes, etc.) diretamente ou com base em uma relação de causa e efeito. Para alocar custos de atividades, tipicamente, identificam-se direcionadores (ou medidas de carga de trabalho) para cada atividade. Os direcionadores de atividades medem, pois, a frequência de uma atividade e o esforço necessário para alcançar resultados finais e são usados, portanto, para se determinar o custo de produção de um objeto de custo (produto e serviço). Num centro de processamento de objetos postais, os direcionadores de atividades típicas incluem o número de vezes que um objeto postal é triado (número de triagens) e o número de manipulações de contêineres (aramados, sacos, etc.) para deslocar categorias de objetos postais (número de contêineres).

### 11.5 EXEMPLO

Considere o exemplo da postagem de uma carta simples na agência própria dos correios e sua entrega por parte de um carteiro. É necessário, no entanto, distinguir o custo de entrega da carta em relação à entrega de um sedex – serviço de documento expresso. Considerando que os dois objetos de custo (carta e sedex) utilizam o mesmo centro de processamento de atendimento (agência) e, conseqüentemente, a mesma mão-de-obra (atendente) é importante determinar o custo referente a cada um.

A entrega é diferenciada na questão da urgência e ambas correspondências são levadas até os domicílios dos destinatários, conforme as Ilustrações 11.2 e 11.3:

### FLUXO OPERACIONAL PADRÃO DE UMA CARTA SIMPLES POSTADA EM AGÊNCIA PRÓPRIA



**ILUSTRAÇÃO 11.2** Postagem, em agência própria, e entrega de uma carta simples

O atendimento da carta simples é diferenciado do atendimento do sedex, uma vez que estudos realizados pela empresa revelam que o tempo consumido pelo atendente para o objeto de custeio/carta é menor do que o tempo gasto pelo atendente para o objeto de custeio/sedex. Assim, como o esforço na prestação do serviço é diferente, o custo também será diferente. E o sistema de custo, obviamente, deve refletir esse aspecto.



**ILUSTRAÇÃO 11.3** Postagem, em agência própria, e entrega de um sedex

A obtenção da carga de trabalho (tempo) para a ECT é realizada após um estudo analítico das atividades executadas em cada tipo de serviço. Para isso, elabora-se um rol com todas as atividades por centro de processamento. Sendo importante destacar que o tempo obtido, sob condições normais de trabalho, é um valor médio.

Para cada serviço, lista-se as atividades que não agregam valor, para que elas possam ser analisadas e, se for o caso, eliminadas, além de racionalizar procedimentos e eliminar documentos desnecessários. Significa dizer que já na

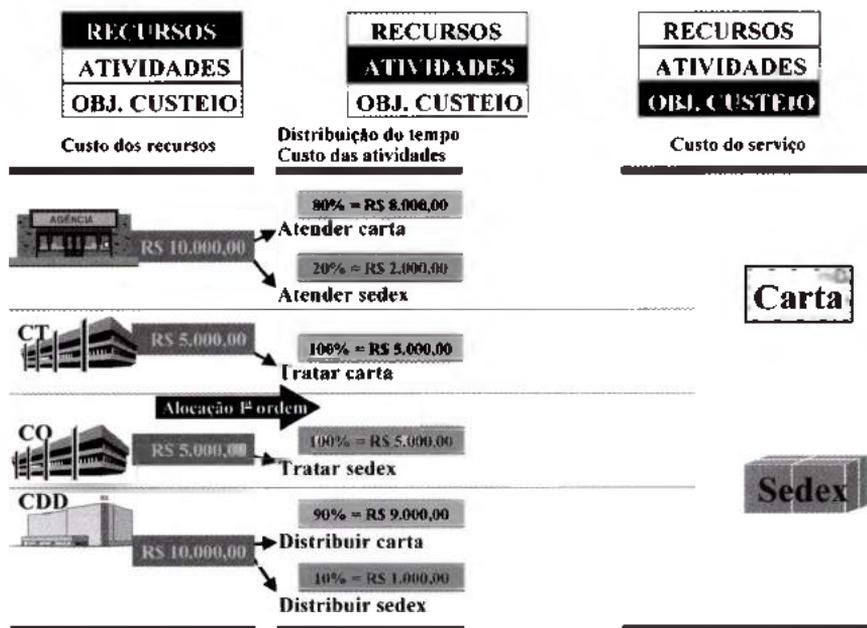
fase inicial de implantação do sistema de Custeio Baseado em Atividades, a ECT vislumbrou uma possível contribuição na melhoria organizacional da empresa.

A primeira pergunta a ser feita é: qual é o objeto de custo? Nesse exemplo, temos dois objetos de custo: carta simples e sedex. Verifica-se, pois, quais os centros de processamento de objetos postais disponibilizaram recursos para obtenção da carta simples e do sedex (Ilustração 11.4).



**ILUSTRAÇÃO 11.4** Identificação dos centros de processamento

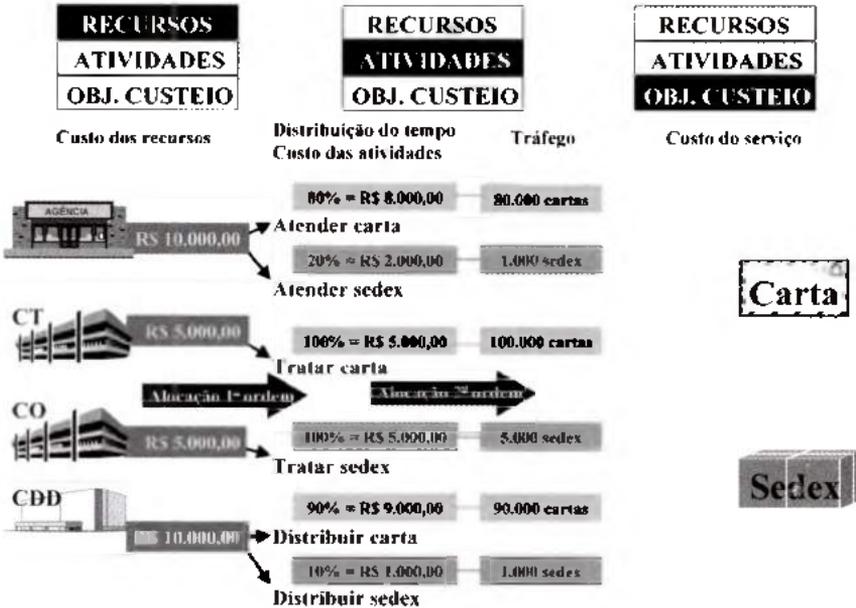
O próximo passo, então, será definir as atividades 1ª ordem de cada centro de processamento e alocar os recursos a essas atividades utilizando o direcionador de custo (Ilustração 11.5).



**ILUSTRAÇÃO 11.5** Identificação das atividades por centro de processamento e alocação de recursos às atividades (1ª ordem)

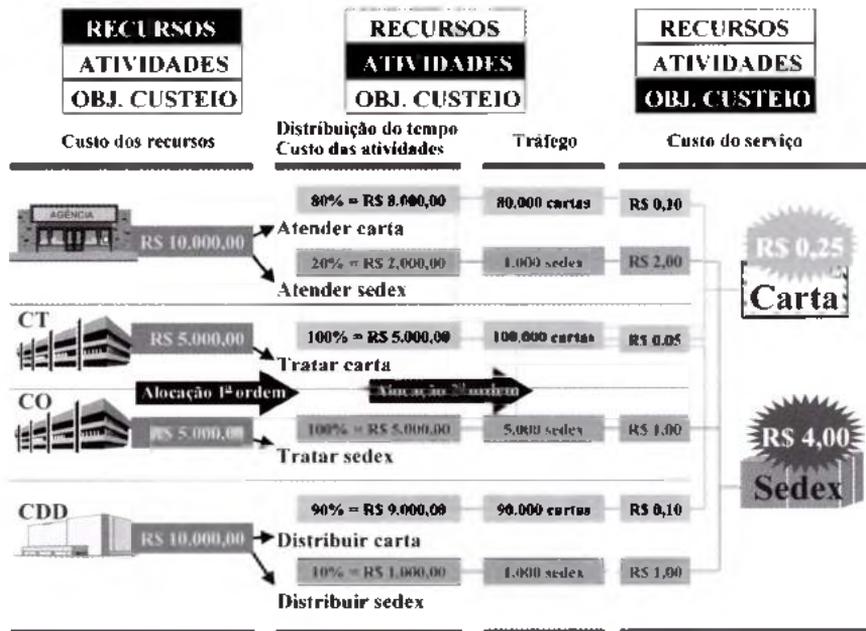
Após alocar os recursos às atividades será feita uma nova alocação de atividades para objeto de custo (2ª ordem), utilizando-se um direcionador de custo para cada objeto de custo. Conforme a Ilustração 11.6, que mostra o direcionador

escolhido, no exemplo ora apresentado, foi o tráfego, ou seja, o volume utilizado para alocação, segundo o conceito de causa e efeito já comentado.



**ILUSTRAÇÃO 11.6** Identificação do direcionador de custo para alocação das atividades para os objetos de custo (2º ordem)

Na etapa final, registram-se os somatórios dos custos das atividades que compõe a carta simples e o sedex, segundo a formatação (fluxo operacional) de cada um, para se chegar aos custos totais dos serviços (Ilustração 11.7).



**ILUSTRAÇÃO 11.7 Custos totais dos serviços apurados pelo ABC**

Destaca-se, ainda, que os novos serviços/produtos somente são aceitos depois de passar pelo crivo do sistema de custos. Para esse caso, descrevem-se os procedimentos necessários para execução destes serviços (fluxo operacional – formatação) e, utilizando as atividades já existentes, estima-se o tempo e o custo do serviço. Então, após o cálculo do custo, compara-se o resultado com a tarifa proposta e determina-se a existência ou não de lucro. O somatório dos custos de cada atividade leva em consideração o número de vezes que cada atividade é executada, e quanto esta representa do custo total do serviço.

Assim, a importância do uso da metodologia ABC para os Correios consistiu na segregação dos custos conjuntos, pois, apesar de o mesmo empregado atender tanto ao serviço de carta como ao de sedex, o fluxo operacional destinado a cada serviço é diferenciado e, por consequência, seus custos.

#### 11.6 PROCESSO DECISÓRIO

Algumas questões cruciais para um centro de processamento de objetos postais poderiam incluir decisões sobre: investimentos de capital em automação ou a ampliação das instalações; a dinamização de processos no sentido de melhor atender compromissos; o melhoramento da capacidade produtiva, reduzindo a necessidade de consertar máquinas ou planejar orçamentos para lidar melhor com as cargas de trabalho previstas.

O objetivo do conceito ABC é, pois, a relevância e não a precisão. A apuração de custos de produtos/serviços em atividades de centros de processamento levanta a questão de por que determinados produtos e atividades custam mais em relação a outros semelhantes. E, embora seja uma informação fundamental, esse é apenas o começo do processo analítico. Na verdade, para agregar valor ao gerenciamento de um centro de processamento de objetos postais, a metodologia ABC não deve apenas levantar a questão do “por que” e sim lançar alguma luz sobre onde um centro pode agir na prática para melhorar seu desempenho aumentando sua eficiência. Os centros podem adotar um processo analítico de seis fases no sentido de focalizar, desenvolver na prática e monitorar ações empreendidas para melhorar os negócios. Essas fases serão definidas logo abaixo para exemplificar o processo analítico:

##### Fase 1: Identificação e seleção de processos

A primeira fase seria a identificação e seleção de um processo para analisar. Nesse contexto, uma opção seria selecionar processos ou atividades de alto

custo. A classificação de Pareto para custo de atividades fornece uma base para essa seleção. Por exemplo, a triagem automatizada de cartas é uma atividade de alto custo, o que oferece um terreno fértil para oportunidades de introduzir melhorias.

#### Fase 2: Análise do processo

Uma vez selecionada uma atividade ou processo, é necessário fazer uma análise detalhada do que está “por trás dos números”. Essa etapa exigirá pesquisas adicionais, dados operacionais de apoio (por exemplo, tempo ocioso em decorrência de manutenção) e uma compreensão mais aprofundada do que o custo da atividade constitui. Os dados operacionais e as informações de custos proporcionadas pela metodologia ABC permitirão que especialistas, no aspecto da funcionalidade, identifiquem oportunidades para melhorias. Em alguns correios, por exemplo, a manutenção corretiva e preventiva responde por um percentual significativo do custo total das atividades, mostrando claramente que a manutenção oferece uma oportunidade significativa para melhorias.

#### Fase 3: Gerar soluções

Uma vez identificadas oportunidades em potencial, as organizações geram soluções, que podem incluir a eliminação de atividades que não agregam valor, investimentos em novas tecnologias ou mudanças nos processos. Nesse exemplo, uma solução em potencial pode incluir uma atividade mais intensa de manutenção preventiva, como parte de um esforço para reduzir os custos gerais com a manutenção – custos envolvidos no desempenho da atividade.

#### Fase 4: Selecionar e planejar soluções

As organizações precisam definir soluções por ordem de prioridade, com base no custo de implementá-las, nos benefícios esperados e no fator tempo. Nesse estágio, é importante fazer com que os funcionários “vistam a camisa” do

processo ou da atividade em questão para garantir uma ação efetiva. No exemplo, o gerente responsável pela manutenção poderia trabalhar com o gerente responsável pela triagem de cartas no desenvolvimento de um plano de ataque para reduzir as despesas com a manutenção, liberar a capacidade das máquinas e tornar mais eficiente a atividade de triagem.

#### Fase 5: Implementar soluções

Para desenvolver e manter um processo de melhorias contínuas, as organizações devem agir com base nas informações e nas soluções identificadas. Por exemplo, como resultado do plano desenvolvido na Fase 4, o gerente responsável pela manutenção deveria intensificar a atividade de manutenção preventiva da máquina de triagem de cartas ou melhorar a qualidade dessa manutenção.

#### Fase 6: Melhorar o monitoramento

O processo descrito deve gerar, como meta, benefícios concretos e quantificáveis, sendo importante que as organizações façam um acompanhamento adequado das melhorias e identifiquem os resultados de cada solução. E, assim, com a metodologia ABC, essas organizações poderão avaliar se uma mudança introduzida em um processo gerou ou não as reduções esperadas em seus custos internos, pois esse sistema permite que se acompanhe o aumento nos custos da manutenção preventiva e se calcule o impacto desse investimento na estrutura de custos da atividade de triagem automatizada de cartas. Os gerentes do centro poderão, por exemplo, analisar relatórios periódicos sobre taxas de atividade (o custo por ocorrência de atividade ou, nesse caso, o custo por triagem) para detectar reduções ocorridas nos custos internos do processo e o progresso alcançado contra uma referência estabelecida.

### 11.7 CONCLUSÃO

É importante destacar que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos utiliza o tempo como um dos seus direcionadores, embora não seja o único. Assim, para a mensuração do custo de transporte é mais importante considerar variáveis como peso, volume e distância. Apesar disto, e em decorrência das características da empresa e das considerações apresentadas sobre esse direcionador, a ECT considera que a adequada gestão da variável tempo é condição fundamental para manter sua competitividade.

De maneira que os resultados que o sistema de custos gera devem ser utilizados na melhoria dos processos, tais como: mensuração do grau de influência de um serviço em outro; redução do tempo existente entre as mensurações de tempo, a fim de refletir as mudanças ocorridas nos processos; mensuração do efeito da complexidade, uma vez que o número de produtos/serviços da empresa termina por influenciar nos valores obtidos; e análise do tipo de cliente da ECT e seu impacto no custo da empresa.

### REFERÊNCIAS

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Activity-based systems in service organizations and service functions. *The design of cost management system*. Englewood Cliffs: Prentice, 1991.

DEMSKI, J.; FELTHAM, G. *Cost determination*. Ames: Iowa University, 1976.

SCHMENNER, R. W. *Service operations management*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995.

SHANAHAN, Y. Implementing an activity-based costing system – lessons from the Australian post. *Journal of Cost Management*, Boston, Warren, Gorham & Lamont, v. 9, n. 2, p. 60-64, 1995.



**Este livro foi composto em Chaparral Pro 10/12  
no formato 155 x 186 mm e impresso no sistema off-set  
sobre papel AP 75 g/m<sup>2</sup>, com capa em papel  
Cartão Supremo 250 g/m<sup>2</sup>.**

## **Editora Universidade de Brasília – últimos lançamentos**

*Ação afirmativa e universidade: experiências  
nacionais comparadas*

João Feres Júnior e Jonas Zoninsein  
(Organizadores)

*Reconsiderar a riqueza*  
Patrick Viveret

*Sociologia e realidade: pesquisa social no século  
XXI*

Maria Stela Grossi Porto e Tom Dwyer  
(Organizadores)

*Os direitos humanos e a questão agrária no  
Brasil: a situação do sudeste do Pará*  
Wilson Rodrigues Ataíde Júnior

*Intermediate States, regional leadership and  
security: India, Brazil and South Africa*  
Alcides Costa Vaz (Editor)

*J. Borges por J. Borges: gravura e  
cordel do Brasil*  
Clodo Ferreira (Organizador)

*A teoria da aprendizagem significativa e sua  
implementação em sala de aula*  
Marco Antonio Moreira

*Na Estação Central*  
Edwin Morgan  
(Coleção Poetas do Mundo)

**C**omo melhorar a gestão pública no Brasil? Uma resposta possível é fazê-lo por meio da melhor alocação dos recursos financeiros existentes. Nesse caso, existe uma necessidade premente de que o setor público possa dispor de uma contabilidade que traduza os eventos conforme sua competência. A adoção de uma contabilidade de custos é considerada fundamental para a melhoria da administração pública de qualquer país. Esta obra está dividida em duas partes principais. Na primeira, discute-se a importância da contabilidade de custos e sua adoção. A segunda parte vai além da teoria e do retrospecto histórico: apresenta casos práticos de adoção da contabilidade de custos na administração pública. Esses exemplos incluem diferentes serviços prestados pelo governo e mostram que é possível apurar custos no setor público. Uma obra crucial para gestores, pesquisadores, professores e profissionais da administração pública. É um livro que pode ser adotado no ensino de graduação e pós-graduação e em cursos de curta duração, nas disciplinas de Finanças Públicas, Contabilidade Pública, Administração Pública, Custos Aplicados, Programação Fiscal e Financeira, Controle e Avaliação da Gestão Pública.

Cód. EDU: 427969  
ISBN 978-85-230-0937-3



9 788523 009373