

O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

e a importância de um
sistema de controle de
custos



Sérgio Paulo Vieira Villaça

Assessor da Diretoria Geral de Informática do TCE-RJ

RESUMO: Este artigo tem como objetivo apresentar algumas considerações sobre um tema que definitivamente entra no rol de preocupações do gestor público – o controle de custos. Apesar de exigido em vários dispositivos legais, o controle de custos tem sido outra boa intenção que não “pesa” na Administração Pública. Entretanto, acompanhando a grande mudança que envolve a Contabilidade Pública, que amplia o foco dos registros contábeis, tratando agora da questão patrimonial com a mesma importância que a questão orçamentária foi contemplada até hoje, o controle de custos se incorpora ao rol dos instrumentos que obrigatoriamente o gestor responsável deve utilizar, sem esquecer que a norma recém-editada torna seu uso obrigatório. É com o foco na boa gestão que esse artigo relaciona o cumprimento do princípio constitucional da eficiência com a necessidade de se dispor de um bem estruturado e ativo sistema de custos.

ABSTRACT: This article aims to present some thoughts a theme that unquestionably becomes part of the public manager concerns, that is, cost control. Although mandatory in several legal requirements, cost control has been another good intention that fails in Brazilian Public Administration. Nonetheless, following the great change that comprises the Brazilian Governmental Accounting, cost control is incorporated to the mechanisms that the responsible manager should use, without forgetting that the new edited rule for Governmental Accounting makes its use compulsory. Focusing the good management, this article relates the fulfillment of the constitutional principle of efficiency with the need of having an active and well-structured cost system.

PALAVRAS-CHAVE:
Qualidade do Gasto;
Administração Pública; Gestão
Eficiente.

KEYWORDS:
Cost Control; Effective
Management; Quality
Expenditure.

*“Se fazer fosse tão fácil quanto
saber o que seria bom fazer,
as capelas seriam igrejas, e as
choupanas dos pobres, palácios
de príncipes” .*

William Shakespeare

INTRODUÇÃO

A Administração Pública é pressionada por uma sociedade cada vez mais informada e, por conseguinte, mais exigente, que cobra do Estado a prestação de novos serviços e, ao mesmo tempo, se preocupa com a qualidade dos serviços prestados. Como o aumento das demandas não foi acompanhado pelo crescimento proporcional dos recursos, resta ao gestor manter sob controle a qualidade dos gastos públicos. É neste momento que a eficiência assume um papel fundamental, permitindo a redução dos custos sem comprometer a qualidade dos serviços prestados.

A preocupação com a eficiência levou o legislador a alterar, através da Emenda Constitucional nº 19 de 4/6/98, o artigo 37 da Constituição de 1988, inserindo-a entre os princípios da Administração Pública.

A respeito da eficiência como um princípio, Silva (2012, p. 673) destaca:

Numa ideia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com realidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC 19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados.

A eficiência não é, entretanto, algo novo introduzido na Constituição pela emenda citada. No texto original ela aparece no inciso III do artigo 74, onde existe a determinação de que todos os Poderes deverão manter um sistema de controle interno com finalidade de

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 a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Com a emenda, a eficiência se associa aos outros princípios antes relacionados no art. 37 – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade – e passa a ser admitida como uma regra expressa em sentido amplo, direcionando e condicionando a aplicação de normas infra-constitucionais.

Historicamente, a preocupação com a eficiência na Administração Pública existe desde a edição do Decreto-lei 200 de fevereiro de 1967 que, ao dispor sobre a organização administrativa do Governo Federal, formalizou o controle na Administração Pública, especialmente o controle de resultados (arts. 13 e 25, V) e o fortalecimento do sistema de mérito (art. 25, III), além de estabelecer no artigo 30, § 3º, que “é dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da administração”.

Cuidou também este decreto-lei de tratar explicitamente da eficiência, ao estabelecer que a administração indireta estará sujeita à supervisão ministerial quanto à eficiência administrativa (art. 26, III).

Mesmo não sendo algo novo e alçada à condição de princípio constitucional, a eficiência não consegue ser tratada pela Administração Pública como são, por exemplo, os princípios da legalidade e da impessoalidade. Observa-se que enquanto não são aceitas condutas que venham a ofender estes princípios, não existe a mesma preocupação com relação àquelas condutas que atentam contra o princípio da eficiência. Talvez essa diferença possa ser explicada pela maior capacidade que possuem os princípios da legalidade e da impessoalidade de gerar

regras infraconstitucionais – basta observar que a legalidade é da essência da ação estatal e a impessoalidade é, em várias ocasiões, explicitamente exigida, podendo ser citada a obrigação da licitação para as compras públicas ou da realização de concurso para o provimento de cargos públicos. No caso da eficiência, por ser um conceito mais abstrato, formalizar a sua exigibilidade é algo mais complexo.

Cabe destacar, entretanto, que a menor atenção ao cumprimento do princípio da eficiência talvez seja também decorrente de aspectos culturais presentes na Administração Pública que fazem com que seja aceitável, por ser inevitável, um grau excessivo de ineficiência.

É a partir dessas considerações que este artigo analisa a questão da eficiência na Administração Pública e demonstra que, na sua aplicação, exige-se a adoção de um adequado sistema de custos.

A EFICIÊNCIA

Modernamente, nas análises econômicas, são adotadas três medidas para a eficiência: eficiência técnica, eficiência alocativa e eficiência total, esta última também conhecida como eficiência produtiva. A primeira, eficiência técnica, se refere ao uso dos recursos produtivos da forma mais eficiente, isto é, produzir o máximo possível para um dado conjunto de insumos. A segunda, eficiência alocativa, traduz a capacidade da organização de usar os insumos na proporção ótima em função dos seus preços. Finalmente, eficiência total ou produtiva é medida a partir da avaliação conjunta das eficiências técnica e alocativa.

As pioneiras contribuições para a análise empírica da eficiência datam da década de 1950 e focalizaram a eficiência técnica e a função de produção. Koopmans (1951, *apud*: Färe, Grosskopf e Lovell, 1994, p. 296) estabeleceu o conceito básico de eficiência técnica em um ambiente onde múltiplos produtos (*outputs*) são produzidos a partir de múltiplos insumos (*inputs*):

uma unidade de produção é tecnicamente eficiente se um acréscimo em qualquer produto requer uma redução em pelo menos um outro produto ou um acréscimo em pelo menos um insumo; ou ainda, uma redução em qualquer insumo requer um acréscimo em pelo menos um outro insumo ou uma redução em pelo menos um produto.

Na literatura este conceito de eficiência passou a ser conhecido como Koopmans-Pareto por ser equivalente ao Ótimo de Pareto, assim batizado em homenagem ao seu criador, o economista e sociólogo italiano Vilfredo Pareto (1848-1923). Segundo este conceito, um arranjo econômico é eficiente se não existir qualquer rearranjo que deixe alguém em melhor situação sem piorar a situação dos outros. Assim, uma unidade é tecnicamente ineficiente se puder produzir os mesmos produtos reduzindo pelo menos um dos insumos ou se puder usar os mesmos insumos para produzir mais de, pelo menos, um dos produtos.

Cabe aqui destacar que a eficiência técnica deve ser usada com cuidado. Amartya Sen (2004, p. 47-48) observa, em relação a um determinado estado social que atinge um ótimo de Pareto, que não é possível assegurar, somente por isso, um grande êxito. Segundo o autor, trata-se de um tipo muito limitado de êxito já que “um estado pode estar no Ótimo de Pareto havendo algumas pessoas na miséria extrema e outras nadando em luxo, desde que os miseráveis não possam melhorar suas condições sem reduzir o luxo dos ricos”.

Ainda no campo da economia, outra tradicional avaliação de eficiência, a eficiência alocativa, vincula-se à ideia de obtenção da produção do melhor conjunto de bens, empregando o melhor conjunto de elementos de produção. Significa, portanto, a escolha do conjunto certo de produtos, alcançando-se, também, o uso do conjunto certo de recursos. Assim, a eficiência alocativa trata igualmente a questão de como

distribuir os recursos, como equipamentos e mão de obra, na produção de um determinado conjunto de bens ou serviços, e a questão do quanto produzir de cada bem ou serviço que integra o conjunto a ser produzido.

O conceito de eficiência total começou com Farrel (1957) ao propor que a eficiência de uma empresa tem dois componentes: técnico e alocativo. Segundo o autor, esses componentes uma vez considerados simultaneamente fornecem uma medida da eficiência total. O trabalho original de Farrel foi feito com foco nos insumos, daí serem as medidas por ele definidas conhecidas como orientadas para os insumos. Medidas de eficiência orientadas para os insumos respondem à questão: quanto os insumos podem ser proporcionalmente reduzidos sem alterar o volume de produção? Reformulando-se a questão para quanto podem ser os produtos proporcionalmente expandidos sem alterar a quantidade utilizada de insumos, chega-se a outra medida de eficiência, agora orientada para produtos.

Existem vários modelos para o cálculo da eficiência total, seja com foco nos insumos ou nos produtos, todos muito complexos e que exigem o conhecimento detalhado dos métodos de produção e dos insumos utilizados.

Esta complexidade não existe, entretanto, quando a eficiência é observada na perspectiva da ciência da administração. Nesta perspectiva a preocupação é quanto aos resultados obtidos por uma dada organização, resultados que são avaliados em três dimensões distintas:

- dimensão técnico-operacional, onde são avaliados o uso dos recursos e os resultados obtidos à luz das relações de produção que ocorrem no interior da organização. Nessa dimensão as medidas utilizadas são a produtividade e a eficiência;
- dimensão tática, que tem como referência o cumprimento dos objetivos

e das metas organizacionais. Nela é medida a eficácia da organização;

- dimensão político-estratégica, que busca determinar em que medida o governo consegue cumprir sua missão institucional. Aqui é medida a efetividade da organização.

Esses conceitos são usados com frequência como sinônimos, mas têm diferenças, ainda que sutis:

- efetividade é vista como a expressão do desempenho de uma organização em função da relação entre os resultados alcançados e os objetivos propostos *ao longo do tempo*;
- eficácia significa o cumprimento dos objetivos e das metas organizacionais, fazer o que é preciso fazer para alcançar determinado objetivo;
- eficiência vincula-se à forma de realizar determinada tarefa/atividade. Se realizada de acordo com as normas e padrões estabelecidos, considera-se que ela estará se realizando de forma eficiente.

Não se confunde eficácia com eficiência, uma vez que eficácia está especificamente relacionada ao resultado do trabalho realizado, ou seja, se este é adequado a um fim proposto. Pode ocorrer que o produto em si seja considerado adequado, no entanto, o seu processo se dê sem eficiência, levando a um resultado final não apropriado.

Também para a Administração Pública, a eficácia está relacionada ao alcance das metas, vale dizer, o grau com que um programa governamental produz os resultados previamente definidos dentro dos prazos estabelecidos.

Bugarin (1995, p. 47) destaca a possibilidade, em relação a uma dada organização pública, que ela “seja altamente eficaz e ao mesmo

tempo bastante ineficiente. Isso ocorre quando ela gera os seus resultados a custos exorbitantes. Daí a necessidade de se operar a custos mínimos, de forma econômica”.

Da análise desses conceitos pode-se inferir que a efetividade, ao referir-se ao resultado global atingido ao longo do tempo por determinada organização, implica a busca e realização, ao mesmo tempo, dos imperativos de eficácia e eficiência.

EFICIÊNCIA E ECONOMICIDADE

A Constituição Federal de 1988 estabelece no artigo 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária 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.

Tal dispositivo constitucional estabelece outro princípio para a Administração Pública, o da economicidade, que, segundo Ricardo Lobo Torres (2008, p. 99), foi introduzido no artigo 70 da Constituição por influência da Constituição Alemã e significa “controle da eficiência na

gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos na maximização da receita e da arrecadação”.

Vale observar que esse conceito faz com que o controle da economicidade não se restrinja à economia de gastos, pois abrange também a receita e, principalmente, a justa adequação e equilíbrio entre receitas e despesas.

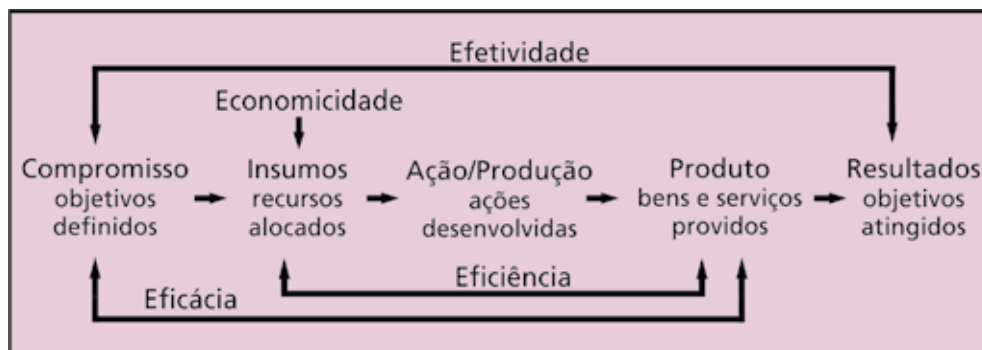
Reforça a importância desse princípio o fato de estar explicitamente disposto na Lei 8.443/92, que define as atribuições do Tribunal de Contas da União (TCU). Assim dispõe expressamente a lei:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:

[...]

§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, de legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. (grifo nosso)

Uma síntese de todos estes conceitos, que permite entender suas relações, é apresentada na figura abaixo, extraída do Manual de Auditoria Operacional do TCU:



Fonte: Manual de Auditoria Operacional – Tribunal de Contas da União.

Exige-se, portanto, do gestor público um comportamento ativo, criativo e desburocratizante, que busque a eficiência e a economicidade. Isto impõe uma nova configuração para a Administração Pública, levando-a dos modelos burocráticos aos gerenciais, dos modelos voltados à eficácia para os modelos que buscam a eficiência. Estes novos modelos, pautados pela eficiência e economicidade, não se limitam ao campo da ação administrativa, alcançando também a gestão orçamentária, que deve adaptar-se às novas técnicas gerenciais, e onde desponta como instrumento fundamental o exame das relações custo/benefício na produção de bens e serviços.

O SISTEMA DE CUSTOS E A EFICIÊNCIA

Diz a tradição que não há por que avaliar custos no setor público, o que é justificado pelo fato de que a sociedade repassa, por meio de tributos e contribuições parafiscais, os recursos necessários para cobrir os desembolsos orçamentários e quando estes forem insuficientes, endivida-se o Estado. Com isso, não há a cultura de avaliar técnica e cientificamente os valores unitários dos bens e serviços que serão colocados à disposição da sociedade.

Como consequência, perde-se toda a contribuição que a contabilidade de custos pode oferecer ao administrador público na implementação de um modelo de gestão fundamentado na eficiência e economicidade.

Entre as várias características do sistema de custos e que são importantes quando da adoção do novo modelo de gerenciamento do Estado, onde cabe ao gestor a aplicação e a avaliação dos princípios constitucionais da eficiência e economicidade, cabe destaque para:

- Subsídio à tomada de decisão – sob o enfoque gerencial, o primeiro aspecto que se destaca no controle de custos é sua capacidade de subsidiar as escolhas

que se efetivam mediante a decisão de um agente. Uma escolha tem sempre dois fundamentos: o sacrifício e o resultado ou vantagem, sendo que no setor público esta escolha tem como fundamento o uso de um menor volume de recursos para produção do maior benefício social. Essa característica do sistema de custos é reforçada pelo fato de os organismos financiadores exigirem, com mais frequência, que o setor público tome decisões mais racionais sobre a alocação dos recursos que utilizam para a realização das suas obrigações, em especial as de natureza social.

- Subsídio à prestação de contas – sobre os atos de gestão existe hoje a exigência de informações mais precisas e de fácil acesso e compreensão, especialmente

Exige-se, portanto, do gestor público um comportamento ativo, criativo e desburocratizante, que busque a eficiência e a economicidade. Isto impõe uma nova configuração para a Administração Pública, levando-a dos modelos burocráticos aos gerenciais

por parte dos stakeholders – todos aqueles que, diretamente ou indiretamente, são afetados pelas ações governamentais ou influenciam na sua realização.

- Subsídio ao processo político – a realização das políticas públicas obriga o Executivo a realizar ações políticas junto ao Legislativo, Judiciário e organizações da sociedade. Essas negociações são caracterizadas pelo conflito quanto à fixação de objetivos e determinação de conteúdos das políticas. Um sistema de custos irá prover o Executivo de argumentos importantes para obter a aprovação de suas propostas.
- Controle do desperdício – ora, estando a eficiência associada à maximização dos recursos, o desperdício é o vilão deste princípio, pois representa um aumento do custo, fazendo com que o Estado produza menos ou seja obrigado a extrair mais recursos da sociedade. A redução dos desperdícios contribui para ampliar os benefícios sociais gerados a partir da mesma quantidade de recursos, e para isso é fundamental a implementação de sistema de controle de custos, que é a ferramenta ideal para apurar e avaliar a aplicação dos recursos, os insumos, na produção de

qualquer utilidade. A inexistência de um sistema de custos faz com que o desperdício fique disfarçado de custo social, sendo repassado à sociedade mediante aumento de tributos.

- Otimização do uso dos recursos disponíveis – sendo o Estado essencialmente um prestador de serviços, a avaliação do seu desempenho exige o conhecimento de duas variáveis: produção e custo. A avaliação é realizada pela comparação dessas variáveis em dois estágios: o real e o potencial ou programado. Cabe à contabilidade de custos determinar os valores reais e confrontá-los com os valores potenciais, onde o potencial de produção é determinado a partir da capacidade existente – instalações físicas, equipamentos e recursos humanos disponíveis –, e o custo programado é determinado a partir de valores de referência relativos aos usos dos fatores de produção. Desse confronto obtém-se uma medida do nível de uso dos recursos, permitindo ajustá-los no sentido da melhor utilização.
- Subsídio à gestão dos recursos humanos – na atividade estatal, essencialmente a prestação de serviços, expressiva parcela do gasto total é relativa à



peçoal, tanto que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu limites para esse gasto. Com um sistema de custos, o administrador público passa a dispor de dados precisos sobre o insumo mão de obra, que serão úteis no momento de tomar decisões, seja sobre aumentos salariais, seja para reduzir gastos com pessoal para atender o disposto na Lei da Responsabilidade Fiscal, sem cometer, no caso de cortes, equívocos que venham a prejudicar a prestação de serviços fundamentais à sociedade.

CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Observa-se, pelo exposto, que cada vez mais é exigido do setor público a apresentação de informações detalhadas sobre receitas, despesas, crédito público e resultados, necessárias tanto ao processo administrativo que envolve a tomada de decisão, planejamento, gestão e controle, quanto ao processo político de discussão, aprovação e implementação das ações governamentais, processo que envolve não só o Legislativo, mas a sociedade organizada.

Essa exigência torna-se explícita a partir da Lei Complementar nº 101, de maio de 2000, que no artigo 4º, I, letra "a" determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelecerá normas relativas ao controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento, além de dispor, no seu art. 50, § 3º que a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

O ponto de partida, para a construção de um sistema de custos adequado a tais exigências, é identificar algumas características da Administração Pública que a tornam diferente da atividade privada:

- as organizações públicas são, na sua essência, prestadoras de serviços onde, ao contrário das atividades privadas, o custo não mantém uma relação direta com as receitas, já que o financiamento dos serviços se dá, principalmente, através de tributos pagos pela sociedade em geral e não somente pelos que se utilizam desses serviços;
- os serviços prestados pelas organizações públicas têm, em geral, um caráter contínuo, pois se vinculam a demandas que se mantêm ao longo dos tempos; há, entretanto, momentos em que o serviço ou produto é demandado com tempo de duração limitado;
- alguns dos produtos (outputs) resultantes das ações desenvolvidas pelo Estado são intangíveis, havendo, pois, dificuldade na sua avaliação.

Considerando que a atuação governamental se dá através de programas, onde cada programa representa um resultado final e é composto por um conjunto de ações, que podem ser projetos ou atividades, quando do desenho do sistema de custos a preocupação primeira é que ele permita o conhecimento da formação dos custos dos programas, bem como dos projetos e atividades que os compõem. Deve também permitir a apuração dos custos segundo áreas de responsabilidade, áreas que podem ser determinadas a partir da identificação na estrutura orgânica dos responsáveis pela execução das ações que compõem os programas ou a partir das funções de governo, as atribuições constitucionais da entidade: saúde, educação, cultura, segurança pública, legislativa, justiça, entre tantas.

O desenho deve também considerar a necessidade de o sistema identificar eventuais desvios ao final de cada período de apuração, lembrando que na área pública essa questão se reveste de maior complexidade, dado que nela



os desvios nem sempre ocorrem por problemas gerenciais, podendo ter origem em fatores de natureza política – alocação nem sempre seguindo critérios meramente técnicos –, em fatores econômicos e demográficos – aumento do desemprego ou crescimento da população – ou ainda nas limitações impostas pelas obrigações constitucionais de gastos mínimos em áreas como educação e saúde, entre outras.

O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O sistema de informações de custos na Administração Pública tem por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pelo setor público. Para isso ele deve, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T 16), especialmente a NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), ser capaz de:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;

- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A norma estabelece que o SICSP é formado por três elementos:

- Sistema de acumulação de custos – que, segundo a norma, “corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção”. Por estar fortemente associado à forma de produzir, o sistema de acumulação de custos pode ser resumido em dois modelos básicos: por ordem de serviço ou por processo. O primeiro modelo ocorre quando a produção de um bem ou serviço se dá em função do atendimento de pedidos externos ou internos com especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, e com tempo de duração limitado (por exemplo, obras e benfeitorias); o segundo,

por processo, que a norma chama de contínuo, é o indicado quando a produção ocorre de forma contínua, sendo que a acumulação se dá ao longo do tempo.

- Sistema de custeio – está associado ao modelo de mensuração e depende do tipo de informação de que os gestores necessitam. Podem ser adotadas diferentes unidades de medida baseadas em dados reais, históricos, estimados e/ou predeterminados, dando origem às unidades de medida mais comuns que são: custo corrente, custo histórico, custo estimado e custo padrão.
- Método de custeio – está associado ao processo de identificar e associar o custo ao objeto que está sendo custeado. Corresponde, portanto, ao processo adotado para a apropriação de custos, sendo os principais: direto, variável, por absorção, por atividade e pleno. Os diversos métodos estão detalhados a seguir.

TERMINOLOGIA

Para bem compreender os métodos de custeio é importante fixar previamente alguns conceitos.

- Objeto de custo: é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Pode ser um produto, um serviço, um programa, um projeto ou uma atividade, um órgão, uma função de governo ou qualquer outra unidade em função do interesse do gestor, desde que identificáveis a partir de informações do sistema orçamentário e do sistema patrimonial.
- Gasto: é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço, correspondendo à aquisição de produtos ou serviços, o que implica sacrifício financeiro, imediato ou não, para a entidade.
- Desembolso: corresponde ao pagamento resultante da aquisição de bens ou serviços.
- Investimento: é o gasto levado para o ativo em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros; têm-se como exemplos a matéria-prima, que é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante, e uma máquina que é um gasto que se transforma num investimento permanente.
- Custos: gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços. São compostos pelos fatores utilizados na sua produção – matéria-prima, mão de obra e outros encargos. A matéria-prima é um investimento na sua aquisição, que, no momento de sua utilização na fabricação de um bem, transforma-se em custo; já a energia elétrica é um gasto que passa imediatamente para custo, enquanto o gasto de aquisição de uma máquina é um investimento (ativo) que é parceladamente transformado em custo, via depreciação, quando do seu uso na produção.
- Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Martins (2003, p.18) afirma que “todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem. Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda fazem a via sacra completa, passando por investimento, custo e despesa”.
- Custo fixo: não é influenciado pelas atividades desenvolvidas; seu total permanece constante, independentemente

do nível de atividade.

- Custo variável: seu total varia proporcionalmente à variação nos níveis de atividade.
- Custo direto: pode ser facilmente e adequadamente associado ao objeto de custo em consideração.
- Custo indireto: aquele em que inexistente uma fácil e simples associação ao objeto de custo, necessita de um critério de rateio para ser apropriado a ele.

MÉTODOS DE CUSTEIO

Como já citado neste texto, existem vários métodos de custeio, cujas características estão descritas abaixo. Assim, a escolha do método deve estar apoiada na finalidade do sistema de custos – planejamento, decisão ou controle –, mas deve também levar em conta a disponibilidade de dados e o volume de recursos necessários para obtenção dos dados necessários. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custo.

Custeio direto

Custeio direto é aquele que apropria aos produtos apenas os “custos diretos”, fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto. É, portanto, o custeio que aloca, sem qualquer tipo de rateio ou apropriação, todos os custos diretamente a quaisquer objetos de custo, sejam eles produtos, centros de responsabilidade, centros de resultado ou quaisquer outros de interesse do gestor.

Custeio variável

Somente os custos variáveis são apropriados aos produtos ou serviços. Isso abrange os materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação variáveis. Os custos fixos são

considerados despesas do período.

Utilizando-se esse custeio, pode-se calcular a margem de contribuição de cada produto, facilitando a tomada de decisões sobre o *mix* de produção e atendimento a pedidos especiais para novos mercados etc. Daí, a recomendação de grande parte dos especialistas em custos de ser este método restrito a análises internas para tomada de decisão.

Custeio por absorção

Corresponde ao método de custeio em que se apropriam todos os custos de produção, quer fixos ou variáveis, quer diretos ou indiretos, e *tão somente os custos de produção*, aos produtos elaborados. São, portanto, reconhecidos como custo do produto elaborado apenas os custos de produção, sendo os demais gastos considerados como despesas, impactando no resultado do período em que ocorrerem.

Os custos indiretos são associados aos produtos por meio de rateios com base no consumo dos custos diretos mais significativos, como mão de obra ou horas de máquina. No caso de organizações mais complexas, os custos indiretos são inicialmente associados a todos os departamentos; no segundo momento, os custos dos departamentos de apoio são distribuídos aos de produção e, por último, destes para os produtos e/ou serviços.

É o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade universalmente aceitos e, portanto, adequado à legislação tributária e societária da maioria dos países.

Custeio pleno

Também denominado integral, o custeio pleno trabalha com a ideia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também as demais despesas da organização, inclusive as administrativas e

financeiras. A forma de associação entre os custos indiretos e as despesas aos produtos é a mesma que a do custeio por absorção. Método que serve especialmente para a gestão, mas não é admitido para fins tributários nem societários.

Custeio baseado em atividades - *Activity Based Cost (ABC)*

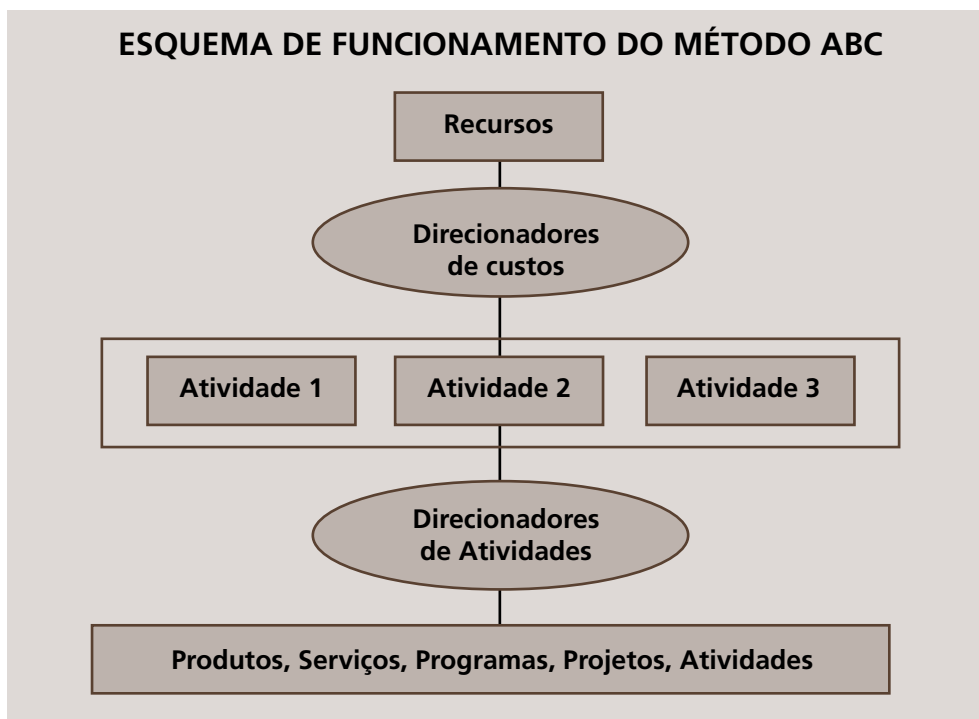
É o método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Vale lembrar que o emprego de modernas tecnologias tem contribuído para uma cada vez maior automação dos processos produtivos, elevando o peso relativo dos custos indiretos no custo total, tornando crítico o rateio desses custos. Outro fator que provoca a exigência de uma melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos fabricados numa mesma planta industrial, cabendo destacar que ele está presente no setor público, responsável pela prestação de

uma grande quantidade de serviços de várias naturezas.

Este método de custeio trabalha com a premissa de que as entidades são formadas por um emaranhado de atividades conectadas entre si, formando uma estrutura responsável por tudo que se realiza dentro da organização. Os custos são gerados pela execução das atividades, e seu conhecimento explica como os recursos foram consumidos para dar origem a produtos e serviços.

O método ABC, inicialmente, distribui os recursos entre as diversas atividades que consumiram esses recursos. A distribuição é feita utilizando direcionadores de custos. No segundo estágio, através dos direcionadores de atividades, que determinam o quanto de cada atividade é consumido por cada um deles, os recursos consumidos, por atividade, são distribuídos aos objetos de custo. A figura abaixo ilustra o método.

O custeio por atividades, que possui componentes do custeio pleno, na medida em que



trabalha com todos os custos e despesas, é, para muitos estudiosos da contabilidade de custos, o sistema de custeio mais adequado para a Administração Pública, pois permite trabalhar com diversidade de produtos e o que mais se adapta à tomada de decisões.

Os diversos métodos de custeio e sua aplicabilidade no setor público

No setor público, a dificuldade em identificar a metodologia de custos mais adequada sempre esteve presente. O estudo de Villela (*apud* SILVA, 2007), resumido no quadro abaixo, apresenta as metodologias de custeio e destaca e comenta as que podem ser aplicadas no setor público. O quadro destaca os métodos de custeio por absorção, baseado em atividades (ABC) e

custeio pleno, como aplicáveis nas entidades públicas. O custeio por absorção é viável por sua compatibilidade com o orçamento, mas apresenta dificuldades, inerentes ao método, para a definição dos critérios de rateio de distribuição dos custos indiretos. O custeio baseado em atividades (ABC) é também indicado pelo fato de, ao partir dos custos das atividades para depois apropriá-los aos produtos, permitir uma nítida identificação das atividades que não geram valor e que, por isso, adicionam custos desnecessários aos produtos e serviços. Por último, mas não menos importante, o custeio pleno também pode ser aplicado, já que é mais fácil apropriar todos os custos e despesas aos produtos pela inexistência, no setor público, de separação entre o setor produtivo e os demais setores.

Aplicabilidade dos métodos de custeio no setor público

Método de custeio	Conceito básico (Resumo)	Aplicável ao serviço público	Por quê
Contabilidade de ganhos (Teoria das Restrições)	Teoria composta de um processo de aprimoramento contínuo a ser aplicado nos processos de produção por meio de um raciocínio que identifique e busque sempre melhorar a restrição do sistema.	Não	Despreza os custos fixos; atem-se apenas à matéria-prima; tem como foco os ganhos que, na Administração Pública, em certas circunstâncias, são intangíveis.
Custeio direto ou variável	É o que somente aloca os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período.	Não	Não leva em consideração os custos fixos como custos da atividade produtiva e sim do período; tem como foco o cálculo da margem de contribuição.
Custeio por absorção	Apropriação de todos os custos de produção aos bens e serviços produzidos.	Sim	Tem aplicação gerencial e, exceto com relação a itens não monetários como depreciação, amortização e exaustão, pode ser compatibilizado com o orçamento anual, embora exista dificuldade no rateio dos custos indiretos.
Custeio baseado em atividades	É o método que primeiro rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo.	Sim	Não segrega custos e despesas, mas separa atividades que agregam valor das que não adicionam valor aos produtos ou serviços.
Custeio pleno (RKW)	Trata do custeio pleno com a apropriação de todos os custos de produção e de todas as outras despesas.	Sim	Não existe, em princípio, na Administração Pública a segregação de ambiente de produção e de distribuição e vendas; sendo atividade sem fins lucrativos, não tem muito sentido segregar custos de despesas.

Fonte: Villela *apud* Silva (2007, p. 9).

CONCLUSÕES

Hoje em dia é cada vez maior a exigência de que o gestor público tenha um comportamento ativo, criativo e desburocratizante, centrado na busca da eficiência e da economicidade. Isto impõe uma nova configuração para a Administração Pública, onde não são mais aplicáveis os modelos meramente burocráticos e sim aqueles que integram a ação administrativa com a gestão orçamentária e financeira, e o exame das relações custo/benefício na produção de bens e serviços desponta como instrumento fundamental.

Até recentemente a adoção deste instrumento esbarrou na falta, no setor público, de uma cultura de avaliar técnica e cientificamente os valores unitários dos bens e serviços que são colocados à disposição da sociedade. Com a mudança da norma contábil aplicada ao setor público, que ao dar importância à questão patrimonial introduz, como obrigatória, a apuração dos custos, vive-se o momento de mudar esta situação. Esta mudança não deve ser encarada apenas como necessária para que se cumpra uma obrigação – a sua adoção permite melhorar consideravelmente o sistema de gestão, seja na tomada de decisões, no planejamento ou no controle, mas também as relações com o Legislativo e, especialmente, com a sociedade, quando da discussão e aprovação das ações governamentais.

Trata-se, entretanto, de uma mudança muito grande e complexa. Simplesmente adotar técnicas já consolidadas na área privada não levará a bons resultados – há sim que se conhecer o que ali foi utilizado com bons resultados, mas criar soluções adequadas a uma realidade distinta, onde o resultado não é medido apenas pelo seu valor monetário, mas pela capacidade de atender necessidades e interesses da sociedade.

REFERÊNCIAS

- BUGARIN, Bento José. O sistema de fiscalização de recursos públicos federais adotado no Brasil. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 26, n. 64, p. 47-57, abr./jun. 1995.
- FÂRE, Rolf; GROSSKOPF, Shawna; LOVELL, C. A. Knox. *Production frontiers*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.
- MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à Contabilidade Governamental*. Brasília: ENAP, 2005.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Cia das Letras, 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SILVA, Lino Martins da. Problemas para o desenho e implantação de um sistema de custos na Administração Pública, o método activity based costing (ABC). In: X CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 10., 2007, Lyon. *Anais...* Lyon, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.