

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS APLICADA À
GERÊNCIA EXECUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL
DE SANTA MARIA - RS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Alice Leite Cougo
Viviane Miranda Silva do Nascimento**

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS APLICADA À
GERÊNCIA EXECUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL DE
SANTA MARIA - RS**

por

**Alice Leite Cougo
Viviane Miranda Silva do Nascimento**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para
obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Bruno Alex Londero

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**Universidade Federal da Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS APLICADA À GERÊNCIA
EXECUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL DE SANTA MARIA - RS**

elaborado por
Alice Leite Cougo
Viviane Miranda Silva do Nascimento

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA

Bruno Alex Londero, Prof..
(Presidente/Orientador)

Dra. Marivane Vestena Rossato, Prof^a.

Ms. Sérgio Rossi Madruga, Prof.

Santa Maria, 07 de julho de 2010.

Dedicamos este trabalho a Deus e aos
nossos familiares.

“Identificar o custo real de todo o sistema público é necessário. Não podemos admitir que nenhum órgão viva na omissão, na extravagância e no luxo, quando carências rondam boa parte da população. Depois, quem paga a conta somos nós”.

Maurício Fernando Cunha Smijtink

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS APLICADA À GERÊNCIA EXECUTIVA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL DE SANTA MARIA - RS

AUTORAS: ALICE LEITE COUGO

VIVIANE MIRANDA S. DO NASCIMENTO

ORIENTADOR: BRUNO ALEX LONDERO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 07 de julho de 2010.

Nas entidades privadas, a contabilidade de custos tem sido aplicada com expressividade no que tange ao suporte à tomada de decisões dos gestores, principalmente em razão da riqueza de informações que por meio dela podem ser geradas. Entretanto, no setor público, apesar da exigência legal de apuração de custos, até o momento praticamente inexistente a adoção desse instrumento. Sendo assim, a presente pesquisa tratou de propor um sistema de custeio alinhado às particularidades da Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) de Santa Maria/RS. Para esse intuito, buscou-se, na literatura contábil, a estrutura conceitual de custos consagrada e tradicionalmente aplicada no ambiente de entidades comerciais e industriais. Ainda, foi necessário delimitar as atividades dos onze setores integrantes da entidade em estudo e verificar, junto ao Setor de Orçamento, Finanças e Contabilidade da instituição, a espécie dos gastos despendidos durante o segundo semestre de 2009. Ao final da pesquisa, foi possível constatar que o método de custeio baseado em atividades (ABC) adapta-se àquela entidade pública, devido à organização departamentalizada encontrada, em que cada setor possui atribuições bem definidas. Espera-se, assim, que num futuro próximo a contabilidade de custos torne-se um artifício efetivo para o aumento da transparência na gestão pública.

Palavras-chave: custos no setor público; contabilidade pública; sistemas de custeio

ABSTRACT

Completion of course work
Accountancy Course
Universidade Federal de Santa Maria

PROPOSAL FOR A SYSTEM OF FEES APPLIED TO THE EXECUTIVE MANAGEMENT SOCIAL SECURITY DE SANTA MARIA - RS

AUTHORS: ALICE LEITE COUGO

VIVIANE MIRANDA S. DO NASCIMENTO

ADVISOR: BRUNO ALEX LONDERO

Date and Location of Defense: Santa Maria, 7th 2010.

In private, cost accounting has been applied with respect to expressiveness in supporting the decision making of managers because of the wealth of information that can be generated with it. However, in the public sector, despite the legal requirement of verification of costs, yet virtually nonexistent adoption of this instrument. Thus, this research sought to identify the costing system more aligned to the particularities of the Executive Management of the National Institute of Social Security (INSS) from Santa Maria. To this end, we sought in the accounting literature, the conceptual structure of costs established and traditionally applied in the environment of commercial and industrial entities. Still, it was necessary to delimit the activities of the eleven members of the entity sectors under study and to check with the Division of Budget, Accounting and Finance of the institution the kind of expenses spent during the second. Semester of 2009. At the end of the study, it was concluded that the method of activity-based costing (ABC) is right to that public body, due to the departmentalized organization found in each sector has a well-defined tasks. Thus, it is expected that in the near future the cost accounting becomes an effective gimmick for increasing transparency in public administration.

Keywords: public costs; public accounting; costing systems

LISTA DE APÊNDICES

| | |
|--|----|
| APÊNDICE A – Questionário | 81 |
| APÊNDICE B - Organograma GEX - STMA..... | 82 |

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|--|----|
| FIGURA 1 – Regime de vinculação entre Administração Direta e Indireta | 16 |
| FIGURA 2 – Classificação dos dispêndios públicos | 33 |
| FIGURA 3 – O desmembramento dos gastos das entidades públicas e privadas..... | 45 |
| FIGURA 4 – Aplicação da classificação dos gastos privados ao setor público | 46 |
| FIGURA 5 - Sistema de Custeio: Princípios e Métodos | 48 |
| FIGURA 6 – Custeio por Absorção..... | 50 |
| FIGURA 7 - Esquema básico do método de custeio variável | 52 |
| FIGURA 8 - Esquema básico do método de custeio direto..... | 52 |
| FIGURA 9 - Organograma do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)..... | 63 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| QUADRO 1 – Áreas e processos | 65 |
| QUADRO 2 – Orçamento parcial da Gerência Executiva de Santa Maria | 70 |
| QUADRO 3 – Divisão das atividades e respectivos direcionadores | 73 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| TABELA 1 – Plano de contas aplicado ao setor público | 42 |
|--|----|

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 13 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 A Administração Pública brasileira | 14 |
| 2.1.1 A Administração Indireta | 16 |
| 2.1.1.1 A Autarquia Previdenciária – INSS | 18 |
| 2.2 A Contabilidade Pública | 20 |
| 2.2.1 O advento da nova Contabilidade Pública brasileira..... | 21 |
| 2.2.2 Os (sub) sistemas contábeis | 23 |
| 2.3 Orçamento público | 25 |
| 2.3.1 As leis orçamentárias | 29 |
| 2.3.1.1 O plano plurianual (PPA)..... | 29 |
| 2.3.1.2 A lei de diretrizes orçamentárias (LDO)..... | 29 |
| 2.3.1.3 A lei orçamentária anual (LOA) | 30 |
| 2.4 O gasto público e a responsabilidade fiscal | 31 |
| 2.5 A Despesa Pública | 32 |
| 2.5.1 A natureza da despesa pública | 32 |
| 2.5.2 As etapas da despesa pública | 33 |
| 2.6 Abordagens sobre a Contabilidade de Custos | 34 |
| 2.6.1 Conceitos relevantes | 34 |
| 2.6.2 Apuração de custos em entidades prestadoras de serviços | 37 |
| 2.6.3 Apuração de custos nas indústrias | 38 |
| 2.6.4 Apuração de custos no setor público | 40 |
| 2.6.5 Comparativo entre o setor público e o setor industrial | 42 |
| 2.7 Sistemas de Custeio | 46 |
| 2.7.1 Custeio por absorção | 49 |
| 2.7.2 Custeio direto e variável | 51 |
| 2.7.3 Custeio baseado em atividades (ABC) | 55 |
| 3 METODOLOGIA | 60 |
| 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO | 62 |
| 4.1 Apresentação da instituição estudada e descrição das suas atividades | 62 |
| 4.2 Segregação dos custos e das despesas da entidade | 67 |
| 4.3 Análise do orçamento de gastos executado no segundo semestre de 2009 | 68 |
| 4.4 Modelo proposto de sistema de custos à entidade | 71 |
| 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES | 75 |
| REFERÊNCIAS | 77 |

1 INTRODUÇÃO

Uma das principais questões a ser enfrentada na atualidade, no campo da contabilidade pública, gira em torno de como inserir a contabilidade de custos num ambiente não concorrencial, característico do setor público, amparado por um sistema orçamentário que já estipula o limite para os gastos necessários à manutenção das operações, bem como qual das sistemáticas de custeio existentes melhor adapta-se à determinada entidade pública.

Em decorrência da obrigatoriedade de implantação de sistema de custeio nos órgãos públicos a partir de 2012, devido à vigência das recentes normas de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), cujo conteúdo obriga todos os entes públicos, surge o problema da identificação e operacionalização do sistema mais apropriado, observadas as particularidades de cada ente da Administração Pública.

Assim, o presente trabalho visou propor um modelo de sistema de custos a ser aplicado à Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) de Santa Maria/RS, em vista da inexistência de instrumento para apuração de custos nessa entidade, exigido desde a década de 1964, ano da publicação da lei que trata das normas gerais de Direito Financeiro aplicadas aos entes federados.

Ao perseguir tal objetivo geral de propor um sistema de custos a ser empregado na Gerência Executiva do INSS de Santa Maria, foi necessário (1) identificar as atividades dos departamentos integrantes da Gerência Executiva de Santa Maria/RS; (2) analisar a composição dos gastos da Gerência Executiva de Santa Maria/RS relativos ao segundo semestre de 2009; e (3) determinar qual dos sistemas de custeio existentes melhor se adapta às peculiaridades da entidade em questão.

Merece destaque, oportunamente, a exposição das razões que motivaram a realização deste trabalho, quais sejam: a crescente necessidade de (a) promover a introdução da sistemática de custos nos órgãos públicos, bem como de (b) controlar os gastos de suas atividades e ações, haja vista o aumento da conscientização dos gestores, os quais estão diretamente envolvidos com a utilização dos recursos, dos cidadãos-contribuintes, que começam a cobrar ainda mais pela transparência na gestão do patrimônio e dos recursos públicos, e também dos legisladores brasileiros e, em especial, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como responsáveis pela edição dos comandos legais e normativos, de que a informação de custos é essencial para a avaliação da melhor e mais econômica decisão a ser tomada nas atividades de âmbito governamental.

Com isso, esta pesquisa ingressará nesse novo ambiente, no qual a contabilidade

governamental está gradativamente inserindo-se, na busca de uma solução para o não atendimento da legislação vigente, com a evidenciação e registro, em um subsistema de custos, integrado aos demais subsistemas existentes na contabilidade pública, dos custos dos serviços de previdência oferecidos pelas Agências da Previdência Social no âmbito da Gerência Executiva de Santa Maria.

Dessa forma, a principal contribuição a ser gerada à ciência contábil, em virtude desta pesquisa, está na integração dos distantes ramos da contabilidade geral, particularmente o gerencial, de custos e governamental.

Por derradeiro, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, a saber: no capítulo 1, foi desenvolvida a introdução; no capítulo 2, foi efetuada uma revisão bibliográfica acerca dos conceitos inerentes à Administração Pública, contabilidade governamental e de custos; no capítulo 3, abordou-se a metodologia adotada; no capítulo 4, foi desenvolvido o estudo de caso, mediante análise da entidade estudada; por fim, no capítulo 5, extraiu-se a conclusão da pesquisa, contendo recomendações e sugestões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Administração Pública brasileira

Administrar, segundo o dicionário Houaiss (2008, p. 15), significa “*exercer mando, ter poder de decisão, dirigir, gerir*”. Disso advém a constatação de que toda organização, seja ela com ou sem fins lucrativos, necessita ser administrada para atingir os objetivos colimados.

Com relação àquelas sem fins lucrativos, especialmente as que sobrevivem com recursos provenientes da atividade compulsória de arrecadação, quais sejam, as entidades públicas, a sua direção e gestão devem sofrer um controle ainda mais rígido, face às vultosas quantias de dinheiro revertidas pelos contribuintes, elementos essenciais à manutenção estatal.

Definir administração pública¹ é uma tarefa complicada, em função dos diversos sentidos que podem ser tomados. Nesse ponto, merece destaque a seguinte conceituação:

em sentido lato, *administrar* é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se administração particular; se são da coletividade, realiza-se administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum (MEIRELLES 2006, p.84).

O Estado², como sinônimo de autoridade, poder de decisão e de comando, brotou da necessidade de existir uma única instituição capaz de absorver as demandas da sociedade, a qual sozinha é incapaz de organizar e disciplinar os indivíduos na sua rotina.

Segundo Giambiagi e Além (2008, p. 9), a existência de governo resta imprescindível principalmente “para guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado que, sozinho, não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas”. Ainda discorrem os mesmos autores que “o governo surge então como um fato natural da evolução das sociedades humanas, como forma de organizar e disciplinar melhor as relações entre as pessoas”.

Assim, ao Estado, além da responsabilidade pelo gerenciamento das atividades a fim de zelar pela sua própria saúde financeira, incumbe também a tarefa de manter a ordem social por meio das funções de elaborar as leis, dirimir a insatisfação social e executar essas mesmas

¹ Neste trabalho, quando a palavra Administração Pública estiver em letras maiúsculas, o sentido dado é o de conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas com a incumbência de executar as atividades administrativas: aspecto subjetivo (SUJEITO) da expressão; por outro lado, quando grafada em letras minúsculas (administração pública), há de ser adotado o sentido da atividade ou função administrativa em si: aspecto objetivo (OBJETO) da expressão.

² Estado no sentido de Estado Soberano.

leis. As funções podem ser assim mencionadas:

[...] a de instituir e dinamizar uma ordem jurídica (função normativa, ordenadora ou legislativa); a de cumprir e fazer cumprir as normas próprias dessa ordem, resolvendo os conflitos de interesses (função disciplinadora ou jurisdicional); a de cumprir essa ordem, administrando os interesses coletivos, gerindo os bens públicos e atendendo às necessidades gerais (função executiva ou administrativa) (SILVA, 2009, p. 2).

As funções precitadas identificam os poderes independentes e harmônicos existentes em nosso ordenamento jurídico³, quais sejam, Legislativo, Judiciário e Executivo, todos essenciais ao completo atendimento das demandas sociais pelo Estado.

Acerca desses três poderes é preciso destacar que cada um desenvolve, além de suas funções preponderantes ou típicas, funções inespecíficas ou atípicas. Melhor dizendo, quando, por exemplo, o Poder Legislativo elabora as leis e fiscaliza sua observância, estará ele exercendo sua função típica definida na Constituição: a legislativa; no entanto, esse mesmo poder, de forma atípica, poderá administrar seus bens e serviços, como também poderá julgar certas autoridades. Logo, isso significa que cada poder poderá executar funções típicas de outro, desde que autorizadas expressamente pela Constituição ou por lei específica.

Então, para evitar que os Poderes, ao avançar sobre funções típicas dos outros, ultrapassem os limites impostos pelas disposições constitucionais e quebrem o equilíbrio entre eles, põe-se em prática o princípio de *freios e contrapesos*, expressão proveniente do inglês *checks and balances*⁴, que se traduz na limitação de um Poder pelo outro. Segundo ele, a aprovação das leis ficar a cargo do Legislativo, a sanção ficar a cargo do Executivo e ao Judiciário ser submetida a tarefa de efetuar o controle de constitucionalidade das leis em vigor.

Esse sistema de controle recíproco também é adotado no Brasil:

esse mecanismo visa a garantir o equilíbrio e a harmonia entre os poderes, por meio do estabelecimento de controles recíprocos, isto é, mediante a previsão de interferências legítimas de um poder sobre outro, nos limites admitidos na Constituição. Não se trata de subordinação de um poder a outro, mas, sim, de

³ Art. 2.º da atual Carta Política: “São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

⁴ Lenza (2009, p.338), citando Dalmo de Abreu Dallari, autor de *Elementos da teoria geral do Estado*, descreve que “o sistema de separação de poderes, consagrado nas Constituições de quase todo o mundo, foi associado à idéia de Estado Democrático e deu origem a uma engenhosa construção doutrinária, conhecida como sistema de freios e contrapesos. (...) O executivo dispõe de meios concretos para agir, mas está igualmente impossibilitado de atuar discricionariamente, porque todos os seus atos estão limitados pelos atos gerais praticados pelo legislativo. E se houver exorbitância de qualquer dos poderes surge a ação fiscalizadora do poder judiciário, obrigando cada um a permanecer nos limites de sua respectiva esfera de competência”.

mecanismos limitadores específicos impostos pela própria Constituição, de forma a propiciar o equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um poder em detrimento de outro (PAULO e ALEXANDRINO, 2010, p. 414).

Como se observa, o Estado cumpre sua finalidade primária de promover o bem estar social por meio de uma separação flexível dos poderes de legislar, executar as leis e dirimir conflitos, contribuindo para a melhor distribuição de competências, em decorrência da cada vez mais elevada demanda social.

2.1.1 A Administração Indireta

A Administração Pública pode ser didaticamente desmembrada em dois segmentos, de acordo com as pessoas que irão desenvolver a atividade estatal. Quando o Estado, como pessoa política⁵, desempenha suas próprias atividades, diz-se Administração Direta ou centralizada, pois é o ente público que estará exercendo diretamente suas finalidades.

Quando há transferência de competência por parte do Estado, diz-se Administração Indireta ou descentralizada, pois a pessoa que foi acometida de certas funções estatais não é a política, e sim a pessoa jurídica, que tanto pode ser de Direito Público (por exemplo, as Autarquias), como de Direito Privado (por exemplo, as empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas).

A Figura 1 retrata o regime de vinculação existente entre esses dois segmentos:

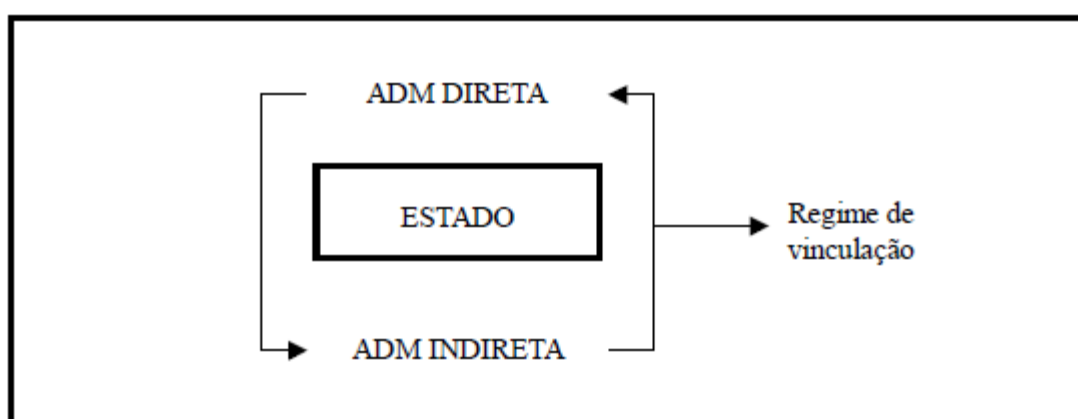


Figura 1 – Regime de vinculação entre Administração Direta e Indireta

Fonte: Elaborada com base em Alexandrino e Paulo (2010, p. 28).

Atendo-se à Administração Indireta do Estado, essa pode ser conceituada como sendo

⁵ Pessoas políticas = A União, os estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

o aparato de pessoas administrativas que, “vinculadas à respectiva Administração Direta, haja vista advir da Administração centralizada o balizamento das ações da descentralizada, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada”, segundo entendimento de Carvalho Filho (2009, p. 435).

De outro modo, poder-se-ia dizer que a Administração Indireta ocupa-se com atividades que o próprio Estado, em função da complexidade delas, não conseguiria cumprir de outra forma senão delegando ou outorgando sua competência.

O Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, que promoveu a Reforma Administrativa do Estado, foi o precursor da divisão da Administração Pública Federal nas duas partes supra-referidas, a saber:

Art. 4.º A Administração Federal compreende:

I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;

II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) Fundações Públicas.

As entidades mencionadas acima podem ser conceituadas, consoante a doutrina, da seguinte forma:

a) Autarquias: São entidades que visam à execução de funções administrativas, como o próprio Decreto-Lei consigna, ao descrever que se trata de serviço autônomo, criado por lei específica de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, “para executar atividades típicas da administração pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”. Carvalho Filho (2009, p. 444) vai longe ao dizer que “não se trata de uma pessoa instituída pelo Estado; é, com efeito, uma parcela do próprio Estado”. A instituição analisada enquadra-se nesse tipo de entidade.

b) Empresas Públicas: São pessoas jurídicas de Direito Privado, criadas mediante prévia autorização de lei, a fim de que, segundo Carvalho Filho (2009, p. 471), “o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos”. Tais entidades são gerenciadas com capital exclusivamente público.

c) Sociedades de Economia Mista: São pessoas jurídicas de Direito Privado, criadas por prévia autorização de lei, tendo por propósito, regra geral, a “exploração de atividades gerais de caráter econômico e, em algumas ocasiões, a prestação de serviços públicos”, como descreve Carvalho Filho (2009, p. 471). Tais entidades são constituídas na forma de

Sociedade Anônima (S/A), sendo pertencente ao Poder Público seu controle acionário, gerenciadas com parte capital público e parte privado.

d) Fundações Públicas: A Fundação constitui-se em pessoa jurídica de Direito Privado, apesar de ter como instituidor o Poder Público e não visar ao lucro. Existem divergências acerca da natureza jurídica dessas entidades, pois o Decreto-Lei n.º 200/67 as considera essencialmente como entes de Direito Privado, mas a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), além de reconhecer as de Direito Privado, também reconhece as de Direito Público, e, nesse caso, como espécie de Autarquia.

A instituição pública, foco do desenvolvimento deste trabalho, faz parte da Administração Indireta ou descentralizada, por tratar-se de uma Autarquia Federal, ou seja, pessoa jurídica de Direito Público vinculada ao Ministério da Previdência Social (MPS), a qual, conforme Meirelles (2006, p. 737), “realiza um serviço destacado da Administração Direta, exercendo, assim, atividades da Administração Pública”.

O serviço destacado a que se refere o autor é todo aquele transferido de um ente a outro, em virtude da importância que tal serviço detenha para Administração Pública como um todo. Atualmente, no Brasil, a Previdência Pública é um ponto nevrálgico, delicado, que requer um órgão lhe dê tratamento específico. Por essa razão, foi criado pela Lei n.º 6.025, de 25 de junho de 1974, o Ministério de Previdência e Assistência Social (MPAS).

Segundo Giambiagi e Além (2008), esta norma passou a promover e gerenciar as políticas de previdência e assistência médica e social, já que, do início do sistema até aquela data, a questão previdenciária não era tratada como política de governo, dando início, assim, a uma nova fase na evolução da previdência pública brasileira.

Posteriormente, foi criado o Ministério da Previdência Social (MPS) por intermédio da Lei n.º 8.490, de 19 de novembro de 1992, o qual ficou direcionado somente à área da previdência social.

2.1.1.1 A Autarquia Previdenciária – INSS

Ao longo de quase nove décadas de existência (1923-2010), o sistema previdenciário brasileiro tem como marco a iniciativa do Deputado Federal Eloy Chaves de regularizar, num primeiro momento, por meio do Decreto Legislativo n.º 4.682, de 24 de janeiro de 1923, as antigas “caixas de previdência”, provenientes do comum acordo entre trabalhadores urbanos

de separar parte de seus rendimentos em prol da garantia de um futuro seguro⁶. A partir dos anos 30, foram evoluindo essas antigas “caixas”, em decorrência do aumento de seus integrantes e dos valores arrecadados.

Consoante Tavares (2005, p.46), a década de 30 foi um período marcado pela transformação das diversas CAPS em Institutos Públicos de Aposentadoria e Pensão (IAPS), os quais “não estavam ligados a empresas - congregavam classes e categorias de trabalhadores, de âmbito nacional”, ou seja, havia diversos Institutos representativos de cada uma das categorias de empregados: os marítimos, comerciários, bancários, industriários e dos empregados em transporte de carga⁷.

Mais adiante, no ano de 1947, foi elaborado o projeto de lei que originou a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) de n.º 3.807, que foi publicada em 26 de agosto de 1960. Esta Lei estabeleceu regras de concessão dos benefícios por parte das IAPS. Duas décadas mais tarde (1967), foram unificados todos os IAPS e criado um único órgão: o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS).

A Constituição Republicana de 1988 trouxe em seu bojo a última modificação institucional do ramo previdenciário ao reunir os elementos saúde, previdência e assistência social sob um único conceito: o de seguridade social⁸. A saúde passou a ser tratada pela Lei n.º 8.080/1990; a assistência social, pela Lei n.º 8.742/1993; e a previdência passou a ser regrada pelas Leis n.ºs 8.212/1991 e 8.213/1991.

Nessa emenda, foi extinto o INPS e criado o atual Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) pela Lei n.º 8.029, de 12 de abril de 1990, como uma autarquia federal incumbida da administração do Regime Geral de Previdência Social, no que tange tão-somente às prestações pecuniárias (os benefícios previdenciários), porquanto a arrecadação das contribuições sociais vertidas pelos contribuintes (segurados do sistema) passou a ser de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil nos termos da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007.

O INSS é o gestor do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que é uma espécie de seguro obrigatória para aqueles que exercem atividade remunerada e aos trabalhadores rurais, que contribuem mediante alíquota sobre a comercialização da produção rural, e

⁶ As antigas “caixas de aposentadorias e pensões” (CAPS) foram uma maneira encontrada pelos funcionários ferroviários (1911), portuários (1926), dos serviços telegráficos e radiotelegráficos (1930), dentre outros, de contornar a insegurança devido à falta de um seguro que cobrisse eventos imprevistos (doença, invalidez e morte) e previsíveis (idade avançada). Conforme Giambiagi e Além (2009), no ano de 1937 já existiam 183 CAPS em operação no Brasil.

⁷ Elenco de categorias extraídas de Ivan Kertzmann (2007, p. 39).

⁸ A seguridade social está inserida na CF/88 no Capítulo II, do Título VIII – Da ordem social.

facultativa aos que não exercem atividade que os enquadrem como segurados obrigatórios, mas que optem por contribuir para ter direito às prestações previdenciárias, nos termos da Lei n.º 8.213/91 e do Decreto n.º 3.048/99⁹.

Quanto à essência dos serviços a cargo do INSS, são eles denominados de prestação de serviço mista, por serem serviços provenientes do dever social do Estado prestados pela Administração Indireta, podendo ser executados, de acordo com Kohama (2008, p. 6), “também por pessoa física ou jurídica de caráter privado, independente de delegação para tanto”.

Pelo mencionado, infere-se que os serviços de previdência possuem o caráter misto, pois podem ser disponibilizados tanto pelo Estado, a nível de descentralização, como também pela iniciativa privada. Naquele caso, tem-se a previdência pública, tendo por gestor o Instituto Nacional do Seguro Social; nesse, a previdência privada, desenvolvida pela iniciativa privada de forma facultativa e complementar à previdência oficial, dentro de certos parâmetros definidos pelo Poder Público.

2.2 A Contabilidade Pública

Contabilidade pública constitui-se em:

ramo da ciência contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n.º 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade (MOTA, 2009, p. 222).

Ainda segundo o mesmo autor, a contabilidade pública propõe-se a estudar, registrar, controlar e demonstrar o orçamento aprovado para o exercício e acompanhar a sua execução, os atos administrativos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações.

De outra banda, a contabilidade pública pode ainda ser definida como sendo:

uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração informações sobre: organização e execução dos orçamentos; normas para o registro das entradas de receita; normas para o registro dos desembolsos da despesa; registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado; normas para a prestação de contas do Governo; controle de custos e eficiência do setor público (SILVA, 2009, p. 44).

⁹ A Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, trata do Plano de Benefícios da Previdência Social, e o Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, regulamenta essa lei previdenciária.

Partindo-se do pressuposto de que a contabilidade é uma ciência *una*, desmembrada em diversas especializações, a contabilidade pública, como uma dessas especializações, deve aplicar os mesmos conceitos, princípios, critérios, métodos, técnicas e normas contábeis, que abastecem a ciência contábil, na gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação dos órgãos da Administração Pública.

Nessa linha, pode-se delimitar o objeto da contabilidade aplicada ao setor público sendo o patrimônio público. A Resolução CFC n.º 1.129/2008, informa que esse patrimônio consiste no:

conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Com relação ao objetivo da Contabilidade aplicada ao setor público, tem-se que ela visa:

fornecer à administração e à sociedade, informações atualizadas e exatas para subsidiar a tomada de decisão, principalmente aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento de sua missão institucional (CARVALHO, 2007, p. 164).

Portanto, constata-se que tanto o objeto, quanto o objetivo da contabilidade pública não fogem aos conceitos já consagrados pela ciência contábil. É cediço dizer a respeito desses dois conceitos que, na área pública, existem alguns aspectos peculiares que não há em nenhum outro ramo contábil.

2.2.1 O advento da nova Contabilidade Pública brasileira

O primeiro passo importante para a concretização de uma verdadeira revolução na Contabilidade Pública brasileira foi dado pelo Ministério da Fazenda por meio da Portaria n.º 184¹⁰, de 25 de agosto de 2008, a qual dirige à Secretaria do Tesouro Nacional a tarefa de desenvolver ações no sentido de:

promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas

¹⁰ A Portaria n.º 184 estabelece as diretrizes para a contabilidade aplicada ao setor público.

pela IFAC¹¹ e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Da mesma forma, o CFC, a partir de um estudo que teve início no ano de 2004, editou, em 21/11/2008, diversas normas contábeis a serem obrigatoriamente observadas pelos entes públicos federais a partir de janeiro de 2010, as quais trazem novidades que vão ao encontro da necessidade de preparar os órgãos públicos quanto à inserção da contabilidade de custos na rotina do setor público, a saber: a (re)definição do objeto da Contabilidade Pública no patrimônio público, reduzindo a participação do orçamento no centro das decisões; e o estabelecimento do Sistema Contábil Público, contendo, além dos subsistemas orçamentário, patrimonial, financeiro e de compensação, o subsistema de custos como parte integrante do acompanhamento do planejamento e da execução orçamentária.

Não resta dúvida de que o orçamento público é peça fundamental no desenvolvimento das atividades organizacionais, porquanto discrimina, de forma organizada, os recursos disponíveis e os gastos autorizados para consumo.

Ocorre que, se a Administração Pública dispuser de sistema de custos integrado à sua Contabilidade, poderá dispor de informações, facilitando a alocação das verbas orçamentárias aprovadas, contribuindo para que haja melhor disposição desses recursos e favorecendo a interligação da tríade orçamento-contabilidade-custos.

Além do mais, a Contabilidade, como ciência *una*, transcende o campo orçamentário, sobretudo no que tange ao fornecimento de dados apropriados à gestão pública, entre os quais estão os dados extraídos da contabilidade de custos.

Outrossim, é de fácil percepção, após uma rápida visualização daqueles demonstrativos, que eles não prestam informações completas acerca da alocação dos recursos aos serviços prestados, o que, segundo Mauss e Souza (2008), enseja a permanência de uma lacuna informacional, que pode ser suprida se adotado sistema de custos integrado ao sistema orçamentário.

A contabilidade pública brasileira está adentrando em uma nova etapa, como se observa pelo seguinte:

a edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, já que o patrimônio constitui seu objeto de estudos. A partir dessa nova visão, será possível aos contadores públicos vencer o desafio para considerar a Contabilidade do setor público como uma aplicação da

¹¹ *International Federation of Accountants*

Ciência Contábil a uma área específica – como ocorre na contabilidade bancária, na contabilidade de instituições financeiras e na contabilidade das organizações sem fins lucrativos (SILVA, 2009, p. 345).

A visão patrimonial a que se refere o autor acima vinha sendo esquecida nos últimos tempos, devido ao excessivo enfoque orçamentário dado à contabilidade pública.

Com a adaptação dos consagrados princípios fundamentais de contabilidade ao setor público, bem como com a edição de normas voltadas a eles, resgata-se o valor do patrimônio, aprimorando-se o controle gerencial da administração pública.

2.2.2 Os (sub)sistemas contábeis

Os sistemas de contas do setor público estão disciplinados do artigo 90 ao 100 da Lei n.º 4.320/64, em que são apresentados os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. A Resolução CFC n.º 1.129/2008, ao inovar nesse campo, introduziu mais um sistema contábil, qual seja, o sistema de custos. A mesma Resolução promoveu a alteração da expressão “sistema de contas” para “subsistema de contas”, como parte integrante do sistema contábil de contas, em função da atual convergência das normas contábeis brasileiras com as internacionais, que adotam essa terminologia. Naquela norma, o CFC avalia e caracteriza o sistema de informação contábil, concluindo que:

representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Com isso, fica definida e delimitada a estrutura dos sistemas da contabilidade aplicada ao setor público, a qual, até o ano de 2008, estava pouco desenvolvida pela Lei n.º 4.320/64 e desatualizada face à nova realidade por que passa a contabilidade brasileira.

Quanto à questão da atualização dessa matéria, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria n.º 751, de 16 de dezembro de 2009, tratou de estruturar o novo plano de contas aplicado ao setor público, introduzido no regramento contábil sob a sigla PCASP, de compulsória observância para a União a partir de 2012, o qual apresenta os novos subsistemas contábeis, de abrangência nacional, a fim de padronizar todos os registros de atos e fatos administrativos em todos os entes da Federação, contribuindo, assim, para a criação de um ambiente mais homogêneo.

No que tange a esses subsistemas de contas, cada um deles contém contas segundo o

critério da natureza, ou seja, cada subsistema contemplará contas ou de natureza patrimonial, ou orçamentária, ou ainda de natureza típica de controle.

Deve-se ter em mente que tais subsistemas deverão estar interligados uns aos outros, a fim de auxiliar o administrador público no controle dos atos e fatos administrativos; ainda, que o conhecimento desses subsistemas é essencial ao entendimento do PCASP.

Passa-se então à discriminação dos quatro subsistemas:

a) Subsistema de informações orçamentárias: Contém as contas destinadas ao controle dos atos e fatos provenientes do orçamento, compreendidos a lei orçamentária e os créditos adicionais. Nos termos da Resolução CFC n.º 1.129/2008, esse subsistema “registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária”.

Segundo as NBCASP, tais elementos relativos ao planejamento e à execução orçamentária compreendem: a) o Orçamento propriamente dito; b) a programação e execução orçamentárias; c) as alterações orçamentárias; e d) o resultado orçamentário. Como se percebe, ficam condensadas nesse subsistema somente as informações de caráter orçamentário, entre as quais as relativas à previsão da receita e fixação da despesa, a emissão de empenhos, a arrecadação e recolhimento da receita, a liquidação e o pagamento da despesa, etc.

b) Subsistema de informações patrimoniais: Conforme a Portaria n.º 751/2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, esse subsistema “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público”. Esse novo subsistema é fruto da unificação dos anteriores subsistemas patrimonial e financeiro, haja vista os elementos de cada um deles estarem diretamente relacionados. Tudo o que for relacionado a bens e direitos (Ativo) e a obrigações (Passivo) será informação não financeira.

Por outro lado, os fatos relacionados ao fluxo, a movimento de numerário será informação de natureza financeira. Portanto, tal subsistema contemplará além das informações de caráter não financeiro, as de caráter financeiro, auxiliando a administração com informações sobre: alterações nos elementos patrimoniais, Resultado Econômico e Resultado Nominal.

c) Subsistema de Compensação: Presta suporte ao subsistema patrimonial, registrando transações que envolvem atos administrativos e que não repercutam imediatamente no patrimônio público. Entre esses atos estão os relativos a riscos ou responsabilidades futuras, eventuais, custódias, etc.

A Resolução do CFC n.º 1.129/2008 descreve que esse subsistema “registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da

entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle”. Esse subsistema congrega, por conseguinte, informações que dizem respeito a: alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e acordos, garantias e responsabilidade.

d) Subsistema de Custos: Em função da Resolução supramencionada, esse novo subsistema deverá registrar, processar e evidenciar “os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”. A partir da nova estrutura de subsistemas contábeis do setor público a ser desenvolvida a partir do ano de 2010 pelos entes públicos, o subsistema de custos, para Mauss e Souza (2008), fará parte do plano de contas já utilizado e buscará integrar as informações “no subsistema orçamentário, quando da liquidação do empenho”.

Para os mesmos autores, no ato de emissão de empenhos, seria acrescentado um código de custos para que “o *software* contábil destine esse gasto para a respectiva conta de custos”. Pois bem, de fato, o subsistema de custos, que até a edição do PCASP, no final de 2009, não integrava o sistema contábil público, agora adquiriu seu espaço dentro da contabilidade pública, há muito exigido legalmente, ratificando a previsão dos referidos autores. Segundo a Portaria da STN n. 751/2009 que aprovou o novo plano de contas aplicado ao setor público, o referido subsistema contábil objetivará registrar, processar e evidenciar “os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos”.

Ainda nos termos da mesma Portaria, o subsistema de custos apoiará a administração com as seguintes informações: os custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; o bom uso dos recursos públicos, já prenunciando que a contabilidade de custos presta-se também a denunciar se os recursos estão sendo utilizados de forma correta, sem desvios e/ou desperdícios; e os custos das unidades contábeis.

2.3 Orçamento público

A utilização do orçamento, ainda que de forma precária, pelo Estado brasileiro teve início com a Constituição de 1824, datada de 25 de março, a qual dispôs em seu artigo 172 que:

o Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.

Jund (2007) declara que foram instituídos no Brasil, a partir de 1808, o Erário Público (Tesouro), o Conselho de Fazenda e o regime de contabilidade (apresentação anual de balanço contendo as despesas e receitas do período antecedente), dando termo ao processo de organização das finanças públicas, contribuindo para que o país pudesse ter subsídios à ulterior implantação do sistema orçamentário presente na Constituição do Império.

Assim, mesmo já existindo cálculos de receita e despesa na fase colonial, diz Oliveira (2008, p. 299) “ainda não se podia falar em orçamento, nos termos de hoje”. Com as Constituições brasileiras seguintes, houve um aperfeiçoamento no tocante à matéria orçamentária, primeiramente quanto à padronização da contabilidade a nível federal, estadual e municipal.

O advento da Lei n.º 4.320, em 1964, durante a vigência da Constituição de 1946, foi o momento em que o orçamento passou a ser mais transparente. em decorrência da maior responsabilidade que o Governo deveria assumir em relação à sociedade, materializada no artigo 2.º da referida lei: “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”.

Desse dispositivo extrai-se que a atividade orçamentária consiste em ser:

[...] o pressuposto da necessidade do gestor público de pensar e agir estrategicamente, estabelecendo uma visão futura relacionada ao progresso e melhoria da qualidade de vida da sociedade, destinatária das ações contempladas no planejamento e no orçamento público (CRUZ, 2007, p. 3).

Atualmente, a matéria atinente ao aspecto orçamentário está disciplinada na Constituição Federal de 1988 do artigo 165 ao 169, em que são delineados as principais condutas a serem observados pelos poderes públicos, desde a especificação das leis a serem elaboradas até a competência dos poderes estatais e aborda também as vedações na realização orçamentária.

A principal característica do orçamento público, como observa Oliveira (2008), é de prover os administradores de informações financeiras ao discriminar o quanto de recursos ingressarão no caixa em certo período, bem como quais os gastos a serem realizados nesse mesmo período, caráter esse meramente contábil.

Esse aspecto é o de que se utiliza a Contabilidade Pública, a qual prioriza o orçamento e a legalidade em detrimento do patrimônio público. Além desse aspecto, o orçamento apresenta outros três, a saber: o aspecto político, econômico e a técnica orçamentária. O

primeiro (*político*), diz respeito à forma de fazer funcionar a independência dos três poderes, “assegurando-lhes recursos para que cumpram suas finalidades”, como afirma Oliveira (2008, p. 301).

Ainda conforme o mesmo autor, pelo ângulo *econômico* há a necessidade de equalizar as receitas e despesas, de modo a ponderar as forças em jogo, equilíbrio esse imposto pela sistemática de mercado e pelas regras econômicas.

O terceiro aspecto refere-se à *técnica orçamentária*, a qual destaca o aspecto contábil, ao unificar os princípios orçamentários à maneira de elaboração da peça orçamentária.

Até o prenúncio do Estado liberal, em meados do século XIX, apesar de existir a necessidade de um controle efetivo entre os gastos e as receitas, ainda não se podia falar em um sistema orçamentário completo. Somente a partir do liberalismo que o conceito de orçamento começa a ser construído no cenário brasileiro:

o orçamento clássico, cuja origem se identifica com a das instituições democráticas representativas, era uma peça de previsão das receitas e autorização das despesas públicas, classificadas estas por objeto, sem se cogitar das necessidades reais da administração e da população, nem dos objetivos econômico-sociais a atingir com sua execução (SILVA, 1973, p. 1).

Segundo Carvalho (2007), o estudo da temática orçamentária pode ser dividido de acordo com três momentos distintos: antes da edição da Lei n.º 4.320, na vigência dessa Lei e após a aprovação da Lei Complementar n.º 101 (lei de responsabilidade fiscal).

Até a edição da Lei n.º 4.320, o Estado brasileiro adotava a técnica orçamentária clássica ou tradicional, que, nos termos ditos acima, limitava-se a prever receitas e autorizar despesas, sendo essas detalhadas por objeto, por tipo de despesa. Havia, nessa técnica, um excessivo enfoque na despesa, haja vista cada exercício ser o parâmetro para o próximo, e assim sucessivamente – base no passado, sem preocupação com as reais necessidades de cada órgão, setor ou unidade orçamentária.

Durante a vigência da Lei n.º 4.320, segundo Oliveira (2008, p.317) foi decisivo o foco em um programa definido de governo “através do qual havia de se demonstrar não apenas a elaboração financeira, mas também definir a orientação do governo”, para que o Estado fizesse a transição do orçamento tradicional ao orçamento-programa.

Assim, Bezerra Filho (2008, p. 09) conceitua o orçamento-programa como sendo o “instrumento de planejamento que permite identificar os programas, os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, além de estabelecer os objetivos, as metas, os custos e os resultados esperados [...]”. Essa técnica, portanto, qualifica as despesas de acordo

com os programas de trabalho, detalhando-os de forma qualitativa e quantitativa.

Com base no Manual Técnico de Orçamento (MTO) de 2009, a programação qualitativa traz os elementos que identificam qual das três esferas orçamentárias refere-se o programa, qual o órgão ou unidade orçamentária responsável, qual a área de atuação do Estado (função e subfunção) e discriminam as principais informações do programa e da ação a ser desenvolvida. Já a programação quantitativa, ainda de acordo com aquele Manual, abarca os elementos valorativos, distribuídos na programação física e na financeira.

Sob o manto da lei de responsabilidade fiscal, o orçamento passa a exibir contornos mais rígidos, priorizando os ditames da Lei de Diretrizes Orçamentárias, face à introdução de mecanismos de contenção dos gastos públicos, em especial com a despesa de pessoal, já que os órgãos públicos, em sua maioria, são prestadores de serviços.

Essa lei obriga os entes públicos a observar dois importantes princípios quando da gestão dos recursos que lhe são confiados: o princípio da transparência, do qual emana a premissa de que todo contribuinte deve saber o destino de sua contribuição à manutenção estatal; e o princípio da responsabilidade, que obriga o administrador público a agir segundo os ditames da lei e da probidade, caso contrário será pessoalmente responsabilizado pela má conduta na gestão fiscal.

A lei de responsabilidade fiscal constitui-se em relevante instrumento para a eficiência do administrador público na gestão dos recursos provenientes do sacrifício dos particulares, conforme corroborado abaixo:

dessa complexa atividade de obtenção do dinheiro público faz parte o conjunto de ações de planejamento, programação e orçamentação que possibilitem a utilização racional das receitas auferidas com o esforço empreendido. De sorte que os gastos públicos devem ser processados de modo transparente, em obediência aos parâmetros estabelecidos pela legislação que cuida da matéria. Essa a motivação relevante, ao se fixarem regras acautelatórias, de contenção e de parcimônia voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (MARTINS e NASCIMENTO, 2008, p. 16).

Por todo o exposto, observa-se a precariedade pela qual se revestia o orçamento até o século XIX, em que não havia o estabelecimento de objetivos a serem perseguidos, tampouco a preocupação de mensurar o desempenho dos diversos órgãos em função das atividades desempenhadas, transparecendo um orçamento sem finalidades. Essa situação passa a ser alterada a partir da adaptação do planejamento orçamentário à nova realidade por que foi passando a sociedade brasileira, a qual foi mostrando-se cada vez mais preocupada com o uso eficiente dos recursos públicos.

Conforme Oliveira (2008, p. 318), “os instrumentos partidários e os apelos sociais

passam a comandar os conflitos que se instauram não só no seio da sociedade, mas também junto aos parlamentares das mais diversas ideologias”. Dessa forma, o orçamento deixa de ser um mero texto legal para fazer parte da estratégia de governo, norteado pelos reais interesses da sociedade.

2.3.1 As leis orçamentárias

Conforme o disposto no art. 165 da CF/88, são três as leis que orientam a preparação do orçamento público, todas de iniciativa exclusiva do Poder Executivo, cuja incumbência está em consolidar as propostas orçamentárias de todos os Poderes e órgãos públicos, quais sejam: a relativa ao plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a de orçamento anual (LOA), sobre as quais será discorrido a seguir.

2.3.1.1 O plano plurianual (PPA)

Com previsão no § 1.º do art. 165 da CF/88, o plano plurianual consiste num planejamento de médio prazo, visto que abrange quatro anos de exercício financeiro – vigência quadrienal, contendo, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital¹² e outras delas decorrentes, bem como para as relativas aos programas de duração continuada¹³.

Conforme Mota (2009, p. 22), o planejamento governamental “é um princípio fundamental da administração pública”, previsto no art. 7.º do Decreto-Lei n.º 200/67, o qual dispõe que:

a ação governamental obedecerá a planejamento que vise a promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos: plano geral do governo, programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual, orçamento-programa anual e programação financeira de desembolso.

Dessa feita, trata-se de um instrumento de controle dos gastos da Administração Pública, pois dentro desse plano devem estar contidos os investimentos de médio prazo a

¹² Uma despesa de capital, segundo a 2.ª edição do Manual de Contabilidade aplicada ao setor público editado por intermédio da Portaria Conjunta STN/SOF n.º 2, de 06 de agosto de 2009, é aquela que contribui, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, mediante o registro no Ativo Imobilizado, Intangível ou Investimentos, conforme o caso.

¹³ Programas de duração continuada são aqueles com duração superior a um exercício financeiro.

serem executados, que geralmente envolvem o dispêndio de somas elevadas, pormenorizando as diretrizes, os objetivos e as metas a serem perseguidas e atingidas pelos entes públicos.

2.3.1.2 A lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

Disposta no § 2.º do art. 165 da CF/88, a lei de diretrizes orçamentárias constitui-se no elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual, devendo:

[...] compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Para Cruz (2006, p. 5), a LDO “visa estabelecer regras, indicar prioridade e fixar metas para o Governo e para a administração pública, que servirão de orientação para a elaboração da lei orçamentária anual”.

Sua existência está atrelada a um processo de planejamento operacional contido no Plano Plurianual, e, assim, descreve de forma clara as diretrizes a serem seguidas durante o preparo do orçamento para o próximo exercício.

2.3.1.3 A lei orçamentária anual (LOA)

A lei orçamentária anual está prevista no art. 165 da CF/88 em seu § 5.º, onde consta sua segregação em três partes, as quais conjuntamente formam um todo coeso, a saber: os orçamentos (1) fiscal, referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, (2) da seguridade social, englobados as entidades e os órgãos vinculados à saúde, previdência ou assistência social, da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público, e (3) de investimentos de empresas em que a União detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto¹⁴.

Os princípios basilares a que está sujeita a lei orçamentária podem ser assim

¹⁴ A esfera de orçamento fiscal diz respeito às receitas tributárias e as oriundas da captação de recursos através de operações de crédito, bem como às despesas referentes à pessoal ativo, custeio e investimentos, e gastos com pagamento de juros, amortização e refinanciamento de dívidas; a esfera da seguridade social envolve as receitas de contribuições sociais e as despesas com pagamento de inativos e pensionistas; por fim, na esfera de investimentos de estatais incluem-se os gastos com obtenção de Ativo Imobilizado e os respectivos recursos ao seu financiamento.

conceituados:

a) Unidade: Para Silva (2009, p. 185), o princípio da unidade “estabelece que todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária”, isto evita a existência de vários orçamentos paralelos e desconectados entre si referentes a uma mesma estrutura político-administrativa;

b) Universalidade: Segundo o mesmo autor, esse princípio informa que todas as receitas e despesas contidas na lei de meios (LOA), necessárias à manutenção dos serviços desempenhados pelo Poder Público e execução de seus projetos de investimentos, devem estar inseridos em um único documento, devendo ser incluídos no orçamento pelos seus valores totais;

c) Anualidade: Ainda segundo Silva (2009, p. 185), “a aplicação desse princípio estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada a um período anual”. Com isso, estará o processo orçamentário delimitado ao aspecto temporal, em que as despesas são fixadas e as receitas são previstas no decorrer de cada exercício financeiro.

2.4 O gasto público e a responsabilidade fiscal

A identificação do quanto determinado governo gasta para desenvolver suas atividades é fator determinante para o cálculo de um importante indicador para a economia de um país: o Produto Interno Bruto (PIB). Quanto mais o governo gasta com investimentos e custeio da máquina pública, mais robusto será aquele indicador, o qual mede o total de todas as riquezas de um Estado. Ocorre que não basta apenas efetuar gastos para obter um elevado PIB, a fim de demonstrar seu potencial econômico em comparação com as demais economias. É preciso gastar com qualidade.

No tocante à qualidade do gasto público:

o controle da eficiência, agora inserido como um dos princípios administrativos, sujeita a Administração Pública a um controle de qualidade. A saber, não é só gastar os recursos; deve gastá-los bem e de forma apropriada, tendo em vista sempre os interesses públicos inseridos na Constituição. Demais disso, a comprovação não pode ser apenas vista sob o aspecto formal, mas exibir-se em termos de resultado [...] (OLIVEIRA, 2008, p. 281).

O princípio da eficiência, inserido no art. 37, *caput*, da CF/88, pela Emenda Constitucional n.º 19/1998, não foi ali acrescentado por acaso. A intenção de sua inclusão entre os demais princípios da Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade

e publicidade) foi de, segundo Silva (2006, p. 671), orientar “a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo”.

Isso significa que as atividades a cargo da Administração Pública devem ser orientadas atentando-se para o aspecto da eficiência, essa conceituada como sendo a capacidade de determinada organização de produzir e prestar a maior quantidade possível de produtos e serviços com certo volume de insumos e recursos.

Nessa esteira, em artigo publicado, o professor e consultor de custos, Dalvio José Bertó, cita os valores que precisam ser priorizados pelos gestores públicos para melhor administrar os recursos, a saber: a qualidade dos gastos, a responsabilidade fiscal, o equilíbrio das contas públicas e a transparência na prestação de contas à sociedade.

Ainda pode ser adicionado entre eles o valor controle do gasto público, como um resultado da transparência, já que além do controle social exercido pela pressão popular e o controle externo executado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a fim de verificar se a lei está sendo cumprida, o controle dos gastos deve ser desempenhado também pelo próprio gestor público, de forma a contribuir pela eliminação de desperdícios dos recursos postos à sua disposição através de lei.

2.5 A Despesa Pública

2.5.1 A natureza da despesa pública

Existem conceitos que são utilizados exclusivamente na contabilidade pública para classificar os gastos que merecem destaque. Quanto à classificação das despesas públicas, existem várias nomenclaturas e definições, a saber: as despesas orçamentárias, assim denominadas se previstas no orçamento; ou extra-orçamentárias, se não contempladas nesse.

A despesa de natureza orçamentária é classificada em duas categorias econômicas: despesas orçamentárias correntes e despesas orçamentárias de capital, conforme o disposto no art. 12 da Lei n.º 4320/64:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio
Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos
Inversões Financeiras
Transferências de Capital

O Manual de contabilidade aplicado ao setor público, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 06 de agosto de 2009, estabelece que se classificam como despesas orçamentárias correntes todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, e como despesas orçamentárias de capital aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Além disso, as despesas também são agrupadas por grupo de natureza, ou seja, elas são agregadas por elementos com as mesmas características quanto ao objeto de gasto, são eles: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras, Amortização da Dívida e Reserva de Contingência.

Acerca do que foi dito sobre as classificações, dispostas em lei, podem ser visualizados com maior clareza por meio da Figura 2:

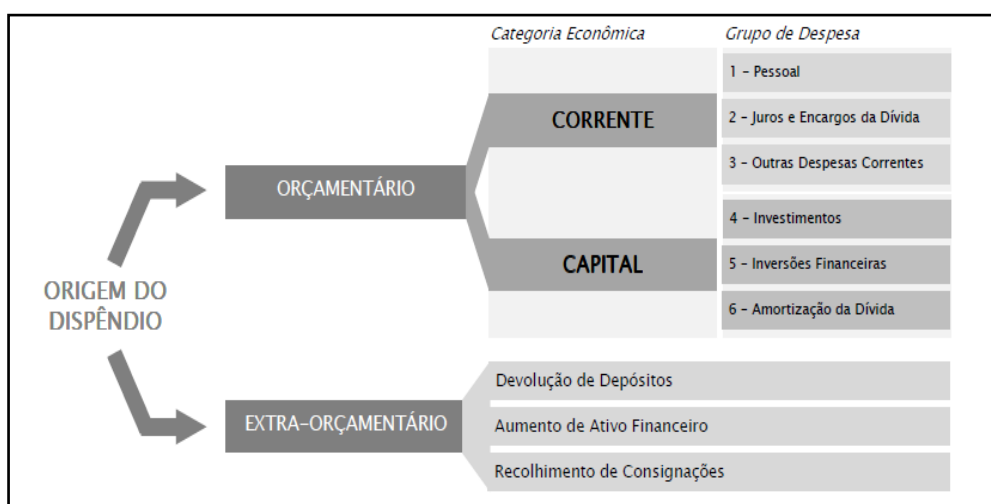


Figura 2 – Classificação dos dispêndios públicos

Fonte: Manual de contabilidade aplicada ao setor público, Volume I, (2009, p. 84).

Portanto, a despesa, sob a ótica da contabilidade pública e das legislações a ela pertinentes, deve seguir algumas regras quanto à sua nomenclatura. Essas normas devem ser conhecidas a fim de que se possa determinar qual a relação dessas classificações com aquelas que se realiza na apuração de custos nas entidades privadas.

2.5.2 As etapas da despesa pública

A despesa no âmbito público percorre por uma série de estágios até o seu efetivo dispêndio. Assim como a receita, que passa pela previsão, pelo lançamento, pela arrecadação e pelo recolhimento, a despesa perpassa pelo empenho, pela liquidação e pelo pagamento. Silva T. (2007) descreve o que acontece em cada uma dessas fases da receita:

1.^a Empenho – é a fase que caracteriza e define a obrigação do ente público com terceiros, sendo que, neste momento, geralmente, é emitida a nota de empenho.

2.^a Liquidação – é o momento do reconhecimento do direito creditório do fornecedor mediante a comprovação do fornecimento do objeto contratado.

3.^a Pagamento – nesta etapa ocorre a quitação da obrigação, ou seja, é realizada a transferência de recursos para saldar o compromisso.

Dentre esses estágios, o que mais merece atenção para fins de aplicação de métodos de custeio, é o da liquidação, pois é nessa etapa que está caracterizada a realização da despesa, ou seja, situa-se na liquidação a última contabilização no Sistema Orçamentário, encerrando o processo orçamentário da despesa, já que a última etapa (pagamento) afeta somente o Sistema Financeiro.

2.6 Abordagens sobre a Contabilidade de Custos

2.6.1 Conceitos relevantes

Antes de iniciar qualquer busca pelo melhor método de custos a ser implantado no setor público, convém diferenciar alguns conceitos já consagrados na disciplina de custos e que podem ser ajustados à contabilidade governamental. São eles os gastos, os investimentos, os custos, as despesas e as perdas.

Cabe mencionar que no setor público não existe distinção entre “gasto” e “despesa”. Como bem anota Nunes (1998), todos os gastos são contabilizados como despesa, não havendo a segregação entre o que é custo e o que é despesa.

Alguns desses conceitos são infelizmente confundidos na área pública devido ao fato de que certas expressões, como custos e despesas, não apresentam nítida distinção, fazendo com que alguns atos e fatos administrativos deixem de ser contabilizados. Por isso, é necessário num primeiro momento tentar distinguir conceitos para que seja possível trabalhar com cada um deles também na esfera governamental, onde todo gasto é costumeiramente

entendido como despesa.

Sendo assim, passa-se a sua categorização e diferenciação:

a) Gasto: Para Leone (2000), o gasto constitui-se na assunção de um compromisso financeiro de restituir o provedor de um bem ou serviço quando da sua aquisição pela empresa. De outra forma, trata-se de um dispêndio de recursos pela entidade com o fim de ter em sua posse determinado bem ou serviço.

Dutra (2003, p. 33) define gasto como sendo “o valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas”.

Ainda, esse mesmo autor menciona acerca da generalidade do gasto, pois o gasto prescinde de “ligação com os objetivos sociais da empresa”, isto é, independe dos fins sociais da empresa para ser taxado com tal.

O gasto (genérico) mantém-se sob essa denominação até sua destinação, podendo ser convertido em investimento, custo, ou em despesa, a depender da distribuição do gasto de consumo. Logo, todo dispêndio de recursos é denominado de gasto, sendo posteriormente transformado em investimento, custo ou despesa, dependendo de seu destino.

Silva T. (2007) leciona que os gastos podem ser divididos em ativados e não ativados; explica ainda, que os ativados são aqueles que poderão trazer benefício futuro para a organização, sendo, portanto, registrados no ativo e transferidos para despesa à medida que ocorrer o consumo (benefício). Já os não ativados são direcionados para o período de sua ocorrência sem serem capitalizados.

Portanto, o gasto nada mais é do que o estágio inicial de uma despesa, investimento ou custo, conforme a situação. Nas empresas privadas, ele poderá se tornar custo se for utilizado, diretamente, para a produção de bens ou serviços, porém, se for aplicado indiretamente a produção será denominado despesa, e, ser investimento, se trouxer retorno futuro à instituição, sendo esta última modalidade relacionada à aplicação em recursos de longo prazo.

Já nas entidades públicas, todo gasto resulta em despesa, independente do fim a que se destina, mas, sendo assim, para fins de apuração de custos os conceitos aplicados às organizações privadas devem ser utilizados, efetivando-se as respectivas adequações.

b) Investimento: É todo gasto destinado à aquisição de bens para uso da entidade sem intenção de comercialização, a aplicações monetárias de natureza permanente, ou a itens que permanecerão estocados por determinado período. Apresentam, em função disso, a característica de serem mantidos no Ativo da empresa, até sua “baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização”, de acordo

com Martins (2003, p. 25). Esse conceito é aplicável tanto nas entidades privadas, quanto nas públicas.

c) Custo: Componente diretamente envolvido com a produção de bens ou prestação de serviços, o custo caracteriza-se por ser, segundo Dutra (2003, p. 33), “o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização”.

Em outras palavras, custo é o quanto de valor monetário o comprador está disposto a despendar para obter determinado bem, direito ou serviço, mesmo que não gere renda, na tentativa de geração de novos bens e serviços. Na área pública, esse conceito vem sendo utilizado equivocadamente como sinônimo de despesa, o que é inadmissível para a ciência da contabilidade de custos.

Tanto isso é verdade, que os custos podem ser segregados em privados e públicos, de acordo com a entidade que os incorra, ou seja, serão privados quando gerados numa organização voltada à obtenção de lucro; e serão públicos quando incorridos por entes públicos dirigidos à promoção do bem comum, à satisfação das demandas da sociedade por serviços públicos. Já as despesas são similares em qualquer lugar, independentes do tipo de organização que as realize, haja vista serem incorridas exclusivamente com o intuito de gerar renda.

d) Despesa: De acordo com o conceito apresentado por Martins (2003, p. 25), despesa é todo “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Aqui reside a sutil diferença entre custos e despesas: a geração de renda, de receitas.

Uma despesa é incorrida no decorrer do processo empresarial à medida que o ciclo operacional for completando-se, o que se dá quando ocorre a venda com a geração da receita respectiva. Assim, enquanto o custo desencadeia a obtenção de novos objetos (bens, serviços), a despesa gera o produto final do ciclo operacional da empresa, qual seja a receita.

Costuma-se dizer que a despesa pode ser convertida em custo, porém não o inverso. Essa situação ocorre, como ensina Leone (2000, p. 54), quando “um gasto, já classificado como despesa, for apropriado (alocado) aos custos de produção ou realização de um serviço ou de uma atividade”. Nessa conversão de despesa para custo, a primeira acaba contribuindo para a produção de produtos ou serviços, sendo alocada a eles – na condição de custo, não de despesa - para compor os custos de produção.

No setor público, aplicando-se o conceito contábil abordado acima, não haveria razões para a utilização da expressão “despesa”, quando a finalidade das entidades públicas não é de gerar renda e receitas, mas sim, buscar o bem da coletividade, por meio da manutenção de

serviços públicos, e ainda distribuir renda aos hipossuficientes. Não existindo geração de receitas oriundas dos gastos efetuados, o termo mais apropriado para denominar os gastos ligados à prestação de serviços públicos é custo, e não despesa.

e) Perda: De fácil assimilação, vez que inconfundível com as características dos custos e das despesas, o termo perda está mais voltado aos processos produtivos de empresas do que propriamente de entidades públicas, em função de ser mais comum ocorrerem perdas de materiais ou de bens durante as operações do que perdas em “serviços”.

Martins (2003) destaca que a perda é caracterizada no momento em que há utilização de bens de forma anormal, irregular ou involuntária. Por esse fato, a perda no setor público poderia ser ocasionada, por exemplo, quando uma impressora adquirida e só utilizada após o prazo de garantia do fabricante apresentasse defeito insanável e não pudesse ser trocada sem ônus ao ente público, situação que poderia ser perfeitamente enquadrada como perda e o fato resultante ser registrado contabilmente como tal.

2.6.2 Apuração de custos em entidades prestadoras de serviços

A contabilidade de custos possui a tradição de ser aplicada às organizações empresariais e industriais que comercializam mercadorias e produtos. Detinha-se, em vista disso, tão-somente em estoques e resultados, não havendo preocupação de utilizá-la como um instrumento de administração e muito menos de empregá-la no setor da prestação de serviços, por ser considerada desnecessária nesse campo, devido à inexistência de estoques relevantes.

No entanto, com a mudança do cenário global que tem provocado o aumento da competitividade, o desenvolvimento das empresas, e, conseqüentemente, da complexidade de seus produtos e serviços, os gestores encontraram na ferramenta de custos um instrumento gerencial.

De acordo com o IBGE¹⁵ (2007), o setor terciário (prestação de serviços) colabora, atualmente, com cerca de 65,78% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, o que comprova a importância do setor para a economia e também para a contabilidade.

Portanto, existe um crescimento na área de prestação de serviços na economia moderna, conforme constatado abaixo:

historicamente, contadores de custos passavam muito tempo desenvolvendo custos de produtos para bens manufaturados e pouco tempo no custeio de serviços. Devido à importância de serviços na nossa economia moderna, os assuntos relacionados

¹⁵ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

com custos não podem mais ser ignorados. É importante para gerentes saberem o custo de fornecer um serviço para propósitos como licitações para contratos, e decidirem quais serviços devem ser enfatizados e quais devem ser desenfaturados na sua linha de ofertas (VANDERBECK e NAGY, 2003, p. 211).

Esse crescimento impulsiona a utilização de informações para melhor gerência e na contabilidade o usuário extrai os elementos cabíveis para tomar decisões mais acertadas, não importando para esse mister o fato de ser a entidade comercial, industrial ou prestadora de serviços. A contabilidade é o meio universal, diga-se dessa forma, de que dispõe o administrador no desempenho de suas atribuições.

Diante da relevância da contabilidade gerencial de custos no setor de serviços, a informação de custo passou a ser utilizada com maior frequência nesse ramo de atividade:

com o advento da nova forma de se usar a contabilidade de custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial. No caso de instituição não tipicamente daquela natureza, tais como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviço etc. O benefício gerencial da informação de custos em outras áreas senão a industrial trouxe uma necessidade de se estudar a respeito de como utilizar sistemas de custeio em empresas prestadoras de serviços, inclusive as entidades do setor público (MARTINS, 2003, p. 22).

Com relação ao conceito de serviço, Kotler (1996, p. 403) definiu-o como sendo “um ato ou desempenho que uma parte pode oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e que não resulte na propriedade de nada, sendo que, pode ou não estar sua produção vinculada a um produto físico”.

No caso específico das entidades públicas, é predominante justamente a prestação de serviços, onde também é imprescindível a utilização de sistemas de custeio. Porém, a apuração de custos nesse ramo difere, em alguns aspectos, das empresas que têm como objeto a produção e/ou comercialização de produtos. Um dos fatores que acarreta essa diferença no tratamento dos custos é descrito abaixo:

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 (SILVA T., 2007, p. 95).

Pelo exposto, percebe-se que a contabilidade de custos está longe de ser empregada somente em entidades comerciais e industriais. No setor de serviços também é cabível a análise de custos, pois, como ocorre em todo setor, existem gastos que precisam ser

controlados e gerenciados.

2.6.3 Apuração de custos nas indústrias

As indústrias transformam matérias-primas e insumos em produtos acabados para comercialização com clientes. Na concepção de Franco (1996, p. 13): “empresa industrial é, pois, aquela que se constitui com a finalidade de exercer atividade industrial, com objetivo de lucro”. Apesar de a lucratividade constituir-se o objetivo final das empresas industriais, elas também empenham outras funções diversas das econômicas, as quais algumas¹⁶ foram enumeradas na obra do autor supracitado, a saber:

- a) Função técnica – realização de atividades produtivas.
- b) Função Mercantil – operações de compras de material a ser processado e vendas de produtos produzidos.
- c) Função financeira – captação de recursos através de financiamento e aplicação de recursos em investimentos.
- d) Função social – criação de empregos, aumento da qualidade de vida de seres humanos, através de seus produtos, projetos sociais, salários oferecidos e outros.

As atividades realizadas pelas indústrias têm finalidade econômica e esse é justamente um dos motivos que faz da apuração de custos uma importante ferramenta gerencial, pois, através dela, os gerentes podem traçar estratégias para evitar os desperdícios, proporcionando economias e assim gerar maiores riquezas aos investidores.

Sendo assim, o conhecimento do custo industrial é essencial para o bom funcionamento das organizações, Franco (1996, p.75) define-o como: “o conjunto de dispêndios que a empresa industrial tem com o material, a mão-de-obra e gastos gerais de incorridos na fabricação de seus produtos”.

A somatória desses três elementos principais agrega valor aos produtos, por isso devem ser bem conhecidos, pois à medida que forem administrados com eficiência podem trazer grandes benefícios, do contrário podem causar malefícios.

Um dos problemas é o reconhecimento incorreto dos custos, pois nem sempre que um gasto é efetuado pode-se classificá-lo sem análise prévia como custo, conforme alerta Franco (1996, p. 75): “quando a empresa compra matéria-prima ou efetua certas despesas, não

¹⁶ Na opinião de Franco (1996) as empresas industriais podem desempenhar outras funções secundárias diferentes das enumeradas no texto.

podemos considerá-las imediatamente como gastos, incorporando-as ao custo do exercício, pois, é necessário analisar o consumo dos bens e serviços adquiridos antes de considerá-los custos”.

Logo, a contabilidade de custos nas indústrias fornece subsídios para a classificação correta dos gastos, bem como sua apropriação adequada, além de proporcionar análises gerenciais e, por conseguinte, tomada de decisões baseadas em informações consistentes. Portanto, a proposta de um sistema de custos, mesmo que em organizações sem fins lucrativos, agrega qualidade às informações contábeis e o que se pretende com isso é estimular a apuração de custos no âmbito público, nos moldes de como já ocorre nas organizações privadas, levando em conta as particularidades de cada ente administrativo.

2.6.4 Apuração de custos no setor público

É fato que na Administração Pública brasileira inexistem, *stricto sensu*, apuração de custos da forma como é tradicionalmente realizada em entidades privadas, ressalvados os casos do Banco Central do Brasil (BACEN), da Aeronáutica e da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)¹⁷, que estão empregando alguma forma de custeio.

As razões para a não utilização da ferramenta de custos são várias, dentre as quais, conforme Silva T. (2007):

- a) falta de estoques comercializáveis (destinados à venda);
- b) dependência de edição de uma lei complementar que aborde regras permanentes sobre o planejamento orçamentário como reclama o § 9.º do art. 165 da CF/88¹⁸, fazendo com que as próprias leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), que são elaboradas para período determinado, preencham a lacuna deixada pela falta de uma norma específica sobre o assunto;
- c) o fato de os gerentes dos programas, que a cada Ministério cumpre desenvolver, não participarem do gerenciamento da execução da despesa, função essa dirigida a outra figura – o ordenador de despesa -, o qual, por sua vez, também não participa da elaboração dos

¹⁷ O BACEN implantou seu sistema de apuração de custos em junho de 2003, constituindo-se em um projeto pioneiro dentro da administração pública indireta; De acordo com Silva (2007), a Aeronáutica adota sistemática de custos desde meados da década 1970, sendo a atual implantada em 2003, através do Sistema Informatizado de Planejamento e Gestão – SIPLAG; Já a ECT implantou o modelo ABC após ter sido criada a Gerência de Custos, em 1994, cuja incumbência era estabelecer um sistema que mensurasse os custos dos serviços da empresa.

¹⁸ Art. 165, §9.º: Cabe à lei complementar: I- dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; II- estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

programas de governo, ficando adstrito à emissão de empenhos, à autorização de pagamentos e ao gasto dos recursos; e

d) a despreocupação dos gestores públicos em integrar o planejamento orçamentário a um sistema de custos, a fim de separar os gastos de apoio administrativo e outras despesas que não integram os chamados programas finalísticos¹⁹ dos gastos do pessoal diretamente envolvido à produção dos serviços públicos (custos públicos) e, assim, medir o desempenho do órgão.

Imprescindível destacar que até hoje houve quatro tentativas de inserção da contabilidade de custos no âmbito das organizações públicas, sendo a primeira por meio da Lei n.º 4.320, a segunda pelo Decreto-Lei n.º 200, depois pela Lei Complementar n.º 101 e, atualmente, pelas normas contábeis aplicadas ao setor público (NBCASP), mais especificamente a Resolução CFC n.º 1.129²⁰, que apresenta a nova estrutura do sistema de informação contábil aplicada ao setor público.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por intermédio da Portaria n.º 467, de 06 de agosto de 2009, que aprova o volume II do Manual de contabilidade aplicada ao setor público, trouxe à tona a utilidade da contabilidade de custos na rotina dos entes públicos, a despeito da vasta legislação mencionada acima, ao preconizar que, para o controle da ação estatal voltado à apuração de resultados,

[...] é crescente a necessidade de a administração pública possuir sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência da utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo (MCASP, 2009, p. 45).

Com o fim de tornar efetiva a contabilização de custos no setor público, foi estruturado o novo plano de contas, como explicitado no tópico 2.2.4, as quais estão segregadas de acordo com a sua função, isto é, de acordo com a natureza das informações que serão evidenciadas por elas, facilitando aos entes públicos, nos termos do que dispõe a Portaria n.º 751/2009, a determinação dos custos das operações do governo.

As contas contábeis referentes aos custos foram inseridas nesse novo plano nos subitens 7.8 (custos) e 8.8 (apuração de custos), classes 7 e 8, as quais detalharão os controles devedores e credores, respectivamente, conforme a Tabela 1:

¹⁹ Programas finalísticos são os voltados à satisfação direta das demandas sociais, seja na forma de bens, seja na de serviços, consistindo numa ferramenta de organização dos planos de governo, em que são definidas as ações a serem desenvolvidas para a concretização de uma só finalidade: o bem comum.

²⁰ A Resolução CFC n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008, aprovou a NBC T 16.2 que trata do patrimônio e dos sistemas contábeis aplicados ao setor público.

| CÓDIGO | TÍTULO | CÓDIGO | TÍTULO |
|---------------|----------------------------|---------------|---------------------------|
| 7. | Controles Devedores | 8. | Controles Credores |
| 7.8 | Custos | 8.8 | Apuração de Custos |

Tabela 1 – Plano de contas aplicado ao setor público

Fonte: Manual de contabilidade aplicado ao setor público, Volume IV, (2009, p. 61).

Isso tudo demonstra que existe não só uma forte necessidade de tornar mais eficiente a utilização dos escassos recursos públicos por parte dos entes públicos - União, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios -, integrando os “ramos” de contabilidade existentes, nesse caso as contabilidades de custos e governamental, como também existe a intenção de que o novo sistema contábil de custos, que começa a destacar-se nos “corredores” dos órgãos públicos devido à entrada em vigor das novas normas contábeis aplicadas ao setor público, deva estar concluído até o ano de 2013, segundo Matias-Pereira (2009).

Com isso, percebe-se que em pouco tempo as NBCASP estarão sendo obedecidas em sua completude pelos entes federados e que até lá esses mesmos entes estarão aplicando métodos de custeio paralelamente aos já existentes subsistemas contábeis.

2.6.5 Comparativo entre o setor público e o setor industrial

Diante da inexistência de um projeto aprimorado de sistema de custos a ser implantado nos órgãos públicos, utilizar-se-á a experiência industrial, de onde se originou a apuração de custos, para o planejamento da sua implantação em entidades públicas. Apesar de algumas terminologias aplicadas à área industrial fugirem à realidade de um órgão público, necessitando de adaptações, é a partir dela que será viabilizada a construção de um modelo a ser implantado nesse.

Portanto, para propor um sistema de custeio apropriado ao setor público, são necessários alguns esclarecimentos acerca das peculiaridades da contabilidade pública. É necessário, ainda, conhecer em qual situação deverá ser adaptado o método para atender às necessidades reais do âmbito público, alcançando um melhor resultado na qualidade das informações, cabendo ressaltar que algumas situações ocorridas em relação ao gasto público não são percebidas em organizações privadas.

As empresas privadas utilizam os sistemas de custos com maior frequência, pois eles proporcionam informações gerenciais que facilitam a tomada de decisões, e, conseqüentemente, podem influenciar na geração de lucros, que, por sua vez, é a razão de

existir das empresas. Questões como produzir ou não, aceitar ou rejeitar novo e/ou adicional de pedido, qual produto priorizar, onde está o gargalo produtivo e qual a margem de contribuição de cada produto podem ser respondidas através de informações obtidas na apuração de custos.

A busca pela lucratividade não é somente a motivação que leva as entidades privadas a realizarem estudos sobre custos, mas é também uma das divergências mais acentuadas entre os particulares e o governo, pois enquanto nas empresas privadas os recursos disponíveis são utilizados para a geração de lucro, na esfera governamental o que se pretende é proporcionar o bem estar social.

Franco (1996, p. 13) destaca a função econômica das organizações: “o que caracteriza a empresa é justamente a finalidade de lucro”, ou seja, sem geração de riquezas não há motivos para a existência de uma indústria. Ao inverso do que ocorre na atividade industrial, o objetivo predominante do Estado é atender as necessidades coletivas e promover o bem de todos:

o Estado existe para realizar o bem comum. Daí se conclui que ele não constitui o fim em si mesmo, mas, um instrumento necessário, para que os indivíduos evoluam e aperfeiçoem-se, criando, como diz Cathrein (apud Salvetti Netto, 1977), “as condições indispensáveis para que todos os seus membros, nos limites do possível, atinjam, livre e espontaneamente, sua felicidade na terra” (SLOMSKI, 2005, p.24).

Nas indústrias, os sócios utilizam as fontes de financiamentos próprias e de terceiros para obter recursos necessários à produção de seus produtos a fim de que possam obter lucros, ou seja, para iniciar a atividade produtiva é necessário um investimento inicial para posterior geração de riquezas. Franco (1996, p.16) explica essa relação de dependência existente entre os gastos e o lucro: “o custo, é, portanto, fundamental em qualquer entidade com fim lucrativo, pois, dele depende a empresa para a obtenção de lucros”.

Já o Estado possui um cunho notadamente social, cujos gastos são efetuados para manter a máquina pública em funcionamento. Ocorre que tais dispêndios financeiros ocorrem após o recebimento das receitas, já que é com base nelas que o governo poderá fixar as suas despesas. Essa sistemática de primeiro receber para depois gastar é justamente uma das prerrogativas do orçamento público e constitui um dos pilares para o equilíbrio das contas públicas:

no caso da contabilidade pública, o propósito de apuração de resultados 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 à 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 (SILVA T., 2007, p. 66).

O exposto acima demonstra que existe uma diferença em relação ao momento da realização do gasto e sua relação de dependência ou não com as receitas. Reporta também a outro aspecto das finanças públicas que diverge da indústria, a questão do reconhecimento das despesas e receitas, sendo aplicado respectivamente, regime misto para a primeira e o da competência para a segunda.

Além das diferenças mencionadas acima, existem outras que podem ser percebidas em relação ao tratamento contábil dado ao gasto público, pois nas entidades públicas somente é permitido aos administradores fazerem o que está previsto em lei. Trata-se do princípio da legalidade estabelecido no caput do art. 37 da CF/88:

art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Meirelles (2006) leciona que a legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Sendo assim, no Brasil temos um ordenamento jurídico com determinações específicas e bem detalhadas acerca do tratamento dos gastos, tratando, principalmente, das classificações das despesas e determinando as etapas a serem seguidas pelo poder público ao realizar contratações com terceiros.

Como orientadora de tais normas, destacam-se: a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101/2000), a Lei n.º 4.320/64 e a Lei n.º 8.666/93 (licitação e contratos).

Como visto, nas entidades públicas, todos os gastos, inclusive os de natureza patrimonial e de investimento, são considerados como despesas. As empresas privadas, *a contrario sensu*, distinguem seus gastos de acordo com a natureza a que se destinam, sendo possível um gasto ser despesa, custo, perda ou investimento.

contudo, na administração pública não existe uma diferenciação entre custos e despesas, sendo os gastos contabilizados de forma geral com despesa, como afirma Cruz (2002, p. 71) ao comentar que: “na contabilidade pública todos os gastos são tratados genericamente como despesa” (SILVA T., 2007, p. 66).

Pela Figura 3, fica visível que nas entidades privadas, diferentemente do que ocorre em entidades públicas, primeiro são efetuados os gastos, os quais são segregados em custo, despesa, investimento ou perda, para que depois sejam percebidas as receitas; no setor público, inicialmente são percebidas as receitas (regime de caixa) para depois serem fixados os gastos, que, por meio do empenho, identifica o regime contábil da competência, os quais são desmembrados em despesa corrente ou despesa de capital.

Essas diferenças não acarretam a necessidade de se efetuar grandes adaptações para que seja possível elaborar uma proposta de um sistema de custeio aplicável ao setor público. Merecem maior destaque, dessa forma, a classificação dos gastos e as nomenclaturas das contas, pois aqui reside o ponto mais crítico que tem causado enorme confusão, já que no âmbito governamental todo gasto é classificado em contas de despesas sem a devida separação entre o que é aplicado em atividade-fim ou meio.

A Figura 3, a seguir, expõe a diferença de tratamento dado ao gasto na indústria e no setor público²¹.

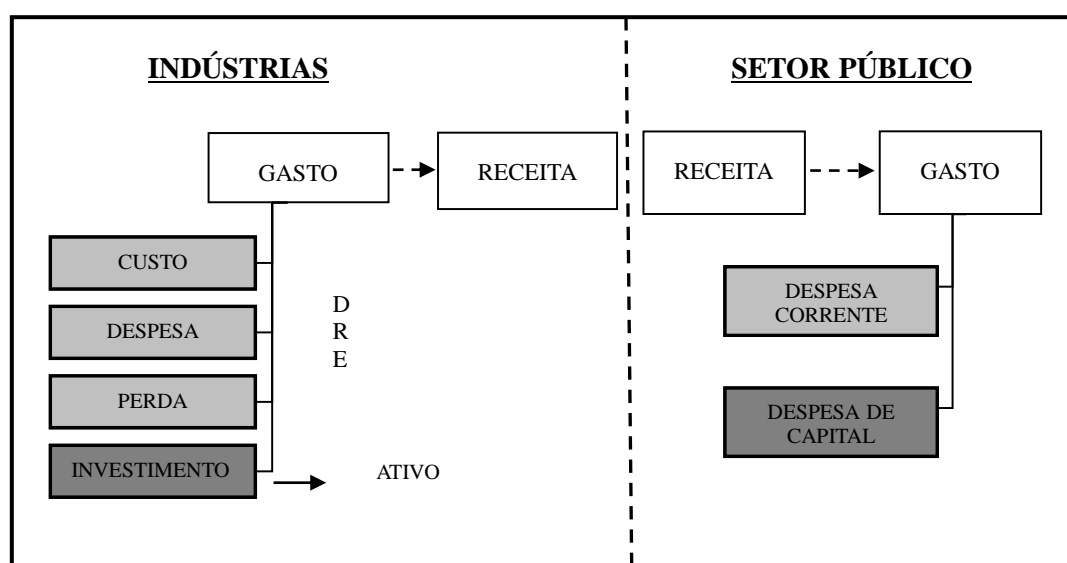


Figura 3 – O desmembramento dos gastos das entidades públicas e privadas

²¹ O setor público considera outras classificações das despesas, conforme descrito em detalhes no item 2.5.1 deste trabalho. Foram utilizadas somente as categorias econômicas de despesas para fins didáticos, pois, facilitaram a ilustração da realidade ocorrida na contabilidade governamental.

De outro norte percebe-se, na Figura 4, que para haver a aplicação de uma das sistemáticas de apuração de custos no setor público, em conformidade com o que prevê a contabilidade de custos tradicional aplicada nas indústrias, é necessário realizar a separação das despesas públicas em custo, despesa, perda e investimento, em concordância com o que vem sendo realizado pelos entes privados.

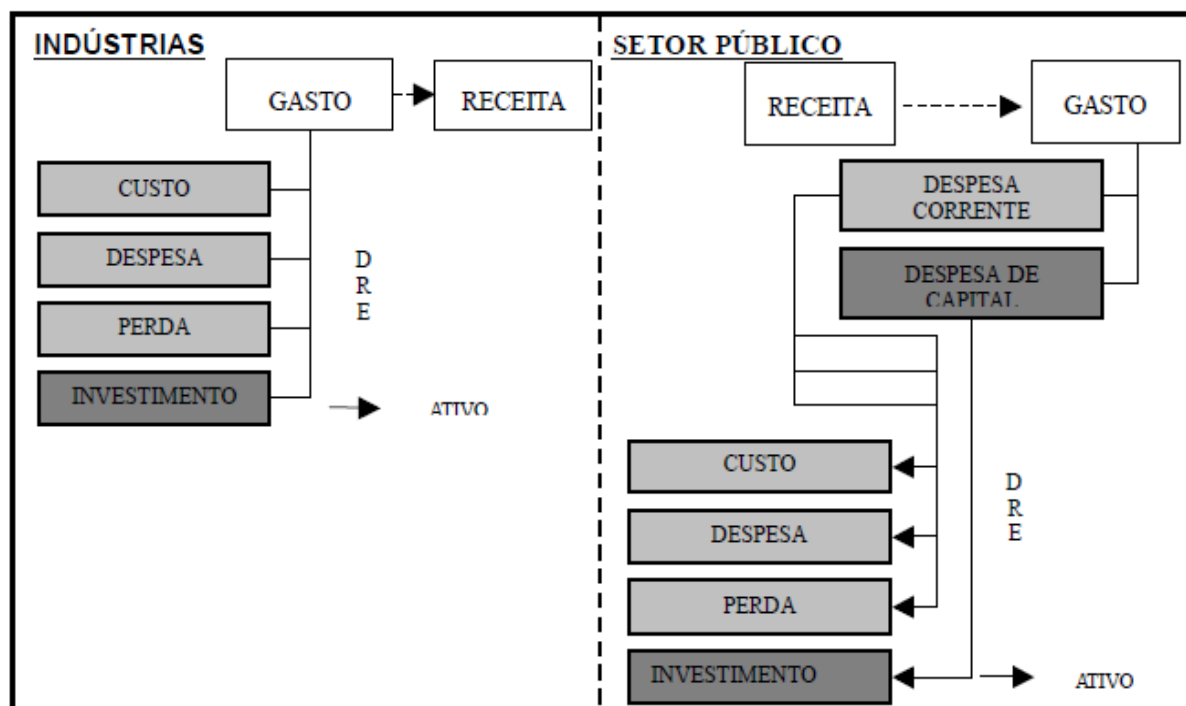


Figura 4 – Aplicação da classificação dos gastos privados ao setor público

Dessa forma, no setor público, as despesas orçamentárias classificadas como correntes precisam ser destacadas em custo, despesa (patrimonial), ou perda, e as de capital, precisam ser destacadas como investimento, a fim de que seja possível a implementação de algum método de custeio, nos termos a seguir propostos.

2.7 Sistemas de Custeio

No que tange aos sistemas de custeio, Perez Jr, Oliveira e Costa (1999) mencionam que o objetivo principal de qualquer sistema é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Para desenvolver um sistema de custos, Mauss e Souza (2008) ensinam que é necessário cumprir algumas etapas e verificar qual opção deve ser implementada em cada fase a fim de que a informação dos sistemas de custos possa ser útil aos administradores, ou seja,

que o resultado final possibilite a tomada de decisões:

- a) definição da natureza do processo de produção;
- b) determinação do tipo de custo utilizado; e
- c) definição do método de custeio.

Através da natureza do processo de produção, que é a forma como se produz produtos e serviços, é definido o sistema de acumulação de custos, podendo ser uma produção contínua ou sob encomenda. Dificilmente esta fase envolverá discricionariedade, pois, quando se constrói um sistema de custos, a estrutura produtiva da empresa já foi definida, restando, assim, poucas chances de implementação de mudanças.

O sistema de acumulação por ordem apura os custos relativos à produção de produtos ou serviços para atender às demandas por ordem de produção. Inicia-se a acumulação de custos no momento em que foi iniciada a produção, abrindo-se assim uma ordem de produção; o término dessa ordem dá-se concomitantemente com o fim da produção, independente do tempo transcorrido.

Já no sistema de acumulação contínua ou por processo é agregado o custo durante determinado tempo de produção, geralmente um mês.

A aplicação da acumulação por ordens em entidades governamentais é exemplificada por Slomski (2005): construção de estradas por prefeitura que ao iniciar obras abre ordem de produção e somente finaliza o acúmulo de custos quando termina a construção.

Mauss e Souza (2008) descrevem a prestação de serviços hospitalares em hospitais públicos como sendo situação típica da acumulação de custos contínua ou por processo, pois acumulam continuamente durante o período em que se deseja mensurar.

Outra opção para se estruturar um sistema de custos é utilizar a predeterminação de custos, que, para Mauss e Souza (2008, p.42), “visa direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento na elaboração do PPA, LDO e LOA”. Para tal, utiliza-se o custo-padrão ou o custo-meta que independem do uso de métodos de custeio, pois, sua utilização é realizada em conjunto com métodos para a apuração de custos reais.

O custo-meta é utilizado para avaliar se vale ou não a pena lançar um produto no mercado, ou seja, ele serve para predeterminar os custos ainda na fase de planejamento e desenvolvimento do produto e serviço, sua aplicabilidade é comum nas empresas privadas, pois as atividades estatais não visam lucros e sim o bem-estar social.

O objetivo principal do custo-padrão é conhecer previamente o custo do que se pretende produzir para posteriormente poder compará-lo com o custo real. Sua utilização pode

contribuir para a eficácia da administração pública que poderá usá-lo para elaborar o orçamento, através da definição dos valores considerados necessários à realização das atividades estatal, e, posteriormente confrontar com o que foi efetivamente execução.

Nesse sentido, Mauss e Souza (2008, p. 43) recomendam a utilização deste método no âmbito público: “com a utilização bem coordenada do custo-padrão, a administração pública terá uma ferramenta bastante eficaz para controlar desperdício e ineficiência operacional”.

Realizada a primeira etapa, ou seja, definida a natureza das operações, resta realizar os passos seguintes, que, apesar de serem dois, na verdade pode-se dizer que o somatório deles resulta na escolha adequada do melhor sistema de custo, isto porque sistema de custo é apresentado por vários autores (Kliemann neto, 1993; Müller, 1996; Bornia, 2002) como a combinação entre um princípio e método.

Quanto aos princípios, Bornia (2002) explica que ele está relacionado com os objetivos do sistema de custo, ao tipo e finalidade de informação que o gestor pretende obter no custeio a ser realizado, são eles: Custeio por Absorção Total, Custeio por Absorção Parcial e Custeio Variável (ou Direto). Os métodos de custeio são referentes à forma como serão alocados os custos diretos e indiretos, para Eller (2000, p. 79), “os métodos de custeio têm como função determinar o modo de como serão atribuídos os custos aos produtos”. A relação entre esses dois conceitos pode ser visualizada na Figura 5:

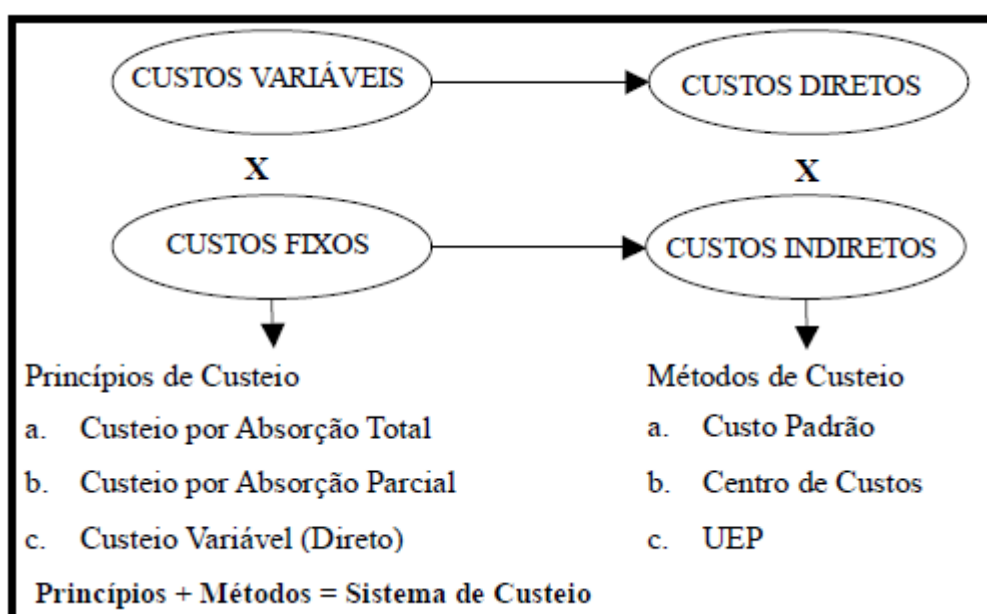


Figura 5 – Sistema de Custeio: Princípios e Métodos

Fonte: Muller (1996)

Porém, em geral, opta-se por um dos métodos e o mesmo já traz consigo o princípio²² a que ele se aplica, pois a escolha de um está condicionada à utilização do outro, ou seja, o custeio por absorção total ou parcial é o princípio utilizado, necessariamente, no ABC e no custeio por absorção tradicional; o custeio variável, por sua vez, sempre será utilizado no método de custeio direto e variável.

embora exista diferenciação sobre os princípios de custeio tratados por Borna (2002), a maioria dos autores, como Martins (2003), Leone (2000), Machado (2002), Mallo e Jiménez (1997), Slomski (2005), Souza (2001), entre outros, não trata esse aspecto. Eles operacionalizam o sistema de custos diretamente no nível de método de custeio, ou seja, a decisão se a informação de custos considerará ou não os valores dos custos indiretos no produto ou serviço é tomada quando se decide qual método de custeio será utilizado. Neste sentido, entende-se que a tomada de decisão pode ocorrer no nível de método de custeio, o que não irá alterar a natureza da informação. Por exemplo, adotando-se o método de custeio direto se estará adotando também o princípio de custeio direto (MAUSS e SOUZA, 2008, p. 45).

O autor supracitado esclarece o entendimento acerca da escolha de métodos e princípios ao explicar que existe uma corrente de escritores que tratam diretamente os métodos por acharem que a escolha desses condiciona a utilização de um princípio a eles correlacionado.

Slomski (2005) explica que, no caso particular das entidades públicas, a contabilidade é orçamentária, e, por isso, todo consumo de recursos é registrado como despesa, seja a de capital ou a corrente, sendo que para proceder à mensuração de custos, o primeiro passo é identificar o consumo dos ativos; após essa etapa é necessário escolher qual método de custeio melhor se aplica. Esse mesmo autor considera como sendo os principais métodos:

- a) método de custeio por absorção;
- b) método de custeio variável ou direto;
- c) método de custeio baseado em atividades;

A divergência estabelecida entre os métodos existentes está relacionada com o tratamento dado aos custos indiretos, isto é, aqueles que não são facilmente identificáveis na produção de bens e serviços, pois a alocação dos custos diretos, que, por definição, tem relação direta com o objeto de custeio, não tem muito a ser analisada ou discutida já que seu tratamento é simples devido à facilidade de identificação.

²² O trabalho dará um foco nos métodos de custeio, pois os mesmos já pressupõem princípios inerentes a eles.

2.7.1 Custeio por absorção

Lopes de Sá (1990, p. 109) afirma que por custeio por absorção subentende-se como sendo a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custo, de modo que cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

Slomski (2003, p. 376), por outro lado, define esse sistema de custos como sendo aquele que absorve todos os custos de produção, de produtos ou de serviços, sejam diretos ou indiretos aos produtos ou serviços produzidos em determinado período.

Esse sistema de custeio aloca os custos diretos aos objetos de custos com os quais se identificam de forma direta, apropria os custos indiretos aos departamentos e produtos através de uma taxa de absorção, lançando como despesa os demais gastos, os quais são levados ao resultado no período em que ocorreram. A Figura 6 representa o fluxo de funcionamento do Custeio por absorção:

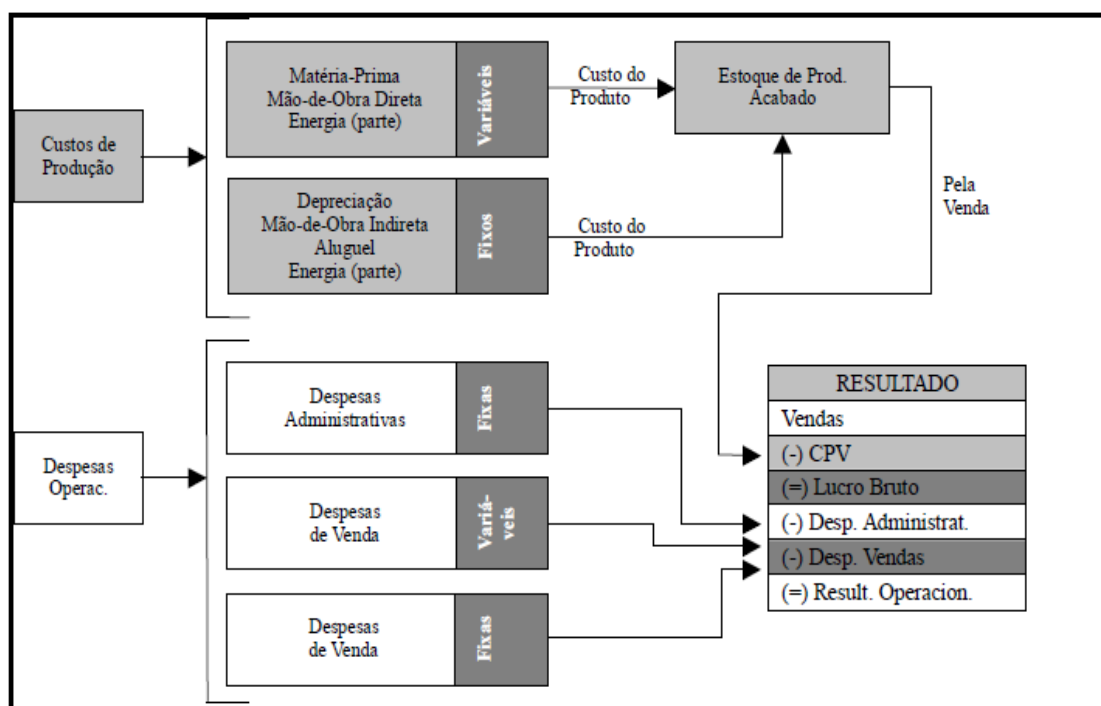


Figura 6 – Custeio por Absorção

Fonte: Mauss e Souza (2008, p. 46).

Os critérios de rateio são definidos com base na distribuição dos custos diretos e contém grande grau de arbitrariedade, conforme critica Reis, Ribeiro e Slomski (2005). Santos (2005) também escreve sobre a arbitrariedade e subjetividade deste método e cita que a principal causa é o rateio dos custos indiretos, que, por vezes, podem atribuir valores enganosos aos custos finais de produtos e serviços, dificultando, então, a tomada de decisão e

a utilização deste método como instrumento gerencial.

Mauss e Souza (2008) destacam que o serviço público é composto por alto índice de gastos indiretos, motivo pelo qual é necessária a utilização de métodos de custeio que permitam informação mais acurada e precisa. Ao construírem modelos de mensuração de custos aplicados ao setor público, esses mesmos autores optaram por não utilizar em seus estudos esse método devido à baixa qualidade de informação.

No entanto, o Custeio por Absorção possui também suas vantagens. Padoveze (2000) e Nakagawa (2001) relacionaram, em suas respectivas obras, os motivos para utilização desse método, tais quais: permite apuração de custos por departamento, centro de custos, produto ou serviços e para isso agrega todos os custos, tanto direto como indireto, ao objeto de custos e sua implementação requer menor investimento financeiro, pois utiliza critérios de rateio simples.

Cabe ressaltar que este é o único método aceito pela legislação do imposto de renda, e, por isso, tem sido bastante utilizado no âmbito privado, porém essa questão é irrelevante para o setor público, pois a Constituição Federal vigente o descartou da incidência de tributos.

2.7.2 Custeio direto e variável

Por vezes, alguns autores, como por exemplo, Perez Jr., Costa e Oliveira (1999), Pizzolato (2000), e instituições como o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e o IBRACON (2000) consideram o método de custeio variável e o custeio direto como sendo a mesma coisa, apesar de haver alguns aspectos que diferenciam tais métodos, Padoveze (2003) afirma que esse tratamento trata-se de um equívoco, pois tais métodos não são totalmente iguais, apesar de parecidos.

Ambos os métodos apropriam os custos e despesas variáveis diretamente ao objeto de custeio. A diferença entre os dois métodos está relacionada com o tratamento dado aos custos e às despesas fixas. No custeio direto, a parte dos custos e despesas fixas passíveis de identificação são apropriadas direto para o objeto de custeio correspondente, já no método de custeio variável os custos e despesas fixas são lançadas no resultado do exercício em que ocorreram. As Figuras 7 e 8 representam tal situação:

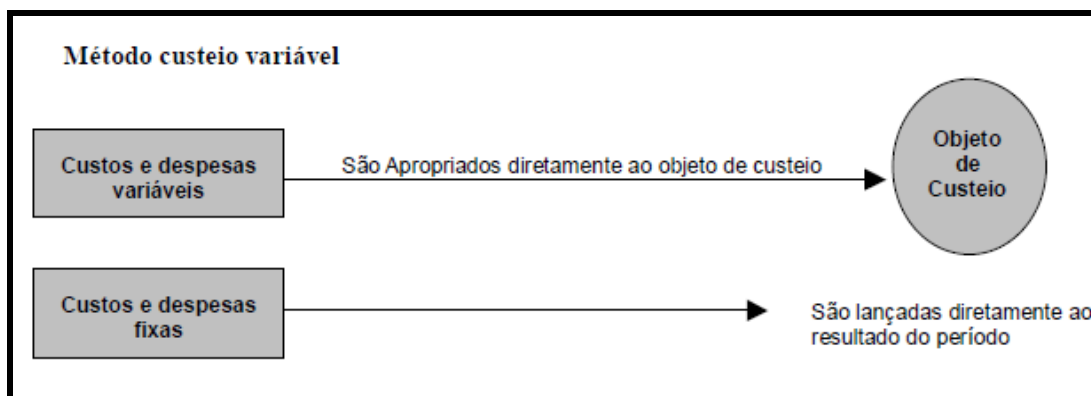


Figura 7 - Esquema básico do método de custeio variável

Fonte: Bleit et al. (2006, p.116).

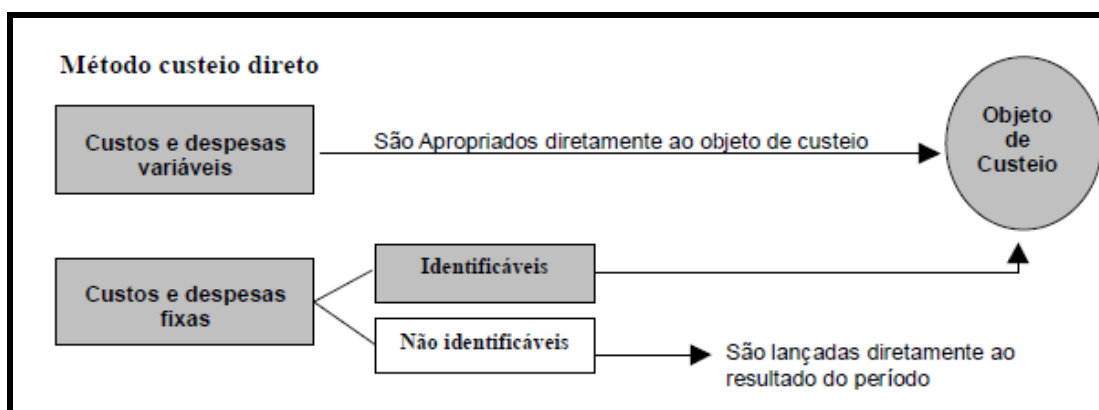


Figura 8 - Esquema básico do método de custeio direto

Fonte: Bleit et al. (2006, p.116).

Percebe-se, então, que, embora as diferenças apontadas por alguns autores sejam pequenas, é necessário conhecê-las; porém, como já foram abordadas e explicadas acima, trataremos daqui por diante das características em comum dos dois métodos em conjunto, e, por conseguinte, detalhes específicos de cada um separadamente.

Sendo assim, para a utilização desses métodos, Slomski (2005) estabelece fases a serem executadas a fim de que se alcance êxito na mensuração de custos:

- a) identificação dos fatores que, quanto mais se produz, mais se consome, ou seja, dos chamados custos variáveis e/ou dos custos diretos; ambos deverão ser incorporados ao custo dos produtos ou serviços.
- b) identificação dos fatores que independem de produção, ou seja, aqueles que caso não haja produção de produtos ou serviços ainda assim ocorrem, são os conhecidos custos fixos.

Esse mesmo autor leciona que tais métodos agregam menos valor aos estoques de produtos acabados, haja vista que parte dos custos não compõe o custo dos produtos e

serviços. Além de subavaliar os estoques, estes métodos ferem o princípio da competência, ou seja, por vezes transferem para o resultado custos que não pertencem ao período de apuração em questão.

Mauss e Souza (2008) explicam que esses métodos não transferem possíveis ineficiências da produção aos produtos e serviços, pois não agregam custos que não sejam gerenciáveis pelo responsável por sua produção.0012

Leone (2004) afirma que o custeio variável (ou direto) é imprescindível para que a contabilidade de custos possa determinar o ponto de equilíbrio e a contribuição marginal e dispor de informações para a tomada de decisões de curto prazo, porém eles subestimam os custos fixos (no caso do custeio direto, apenas os não identificáveis), que estão ligados à capacidade de produção e planejamento de longo prazo.

O custeio variável, assim como o custeio direto, é utilizado para fins gerenciais, já que não atende a legislação fiscal brasileira, porém, para as entidades públicas, o modelo de mensuração de custos visa apenas favorecer à tomada de decisões, ou seja, o que poderia ser uma desvantagem nas organizações privadas, pode não impor nenhuma sanção ao objeto do nosso estudo.

Mauss e Souza (2008) acrescentam algumas vantagens desses métodos:

- a) simplificação dos trabalhos de custos em face da eliminação das operações contábeis de rateio de custos fixos;
- b) possibilita o cálculo do ponto de equilíbrio e margem de segurança operacional;
- c) otimização dos resultados operacionais com base na identificação do mix mais adequado de serviços a prestar com base nos resultados diretos observados;
- d) facilita decisões no que diz respeito à ociosidade e atendimento de pedidos especiais, assim como, o planejamento dos resultados.

Passa-se agora à conceituação dos métodos de custeio direto e variável:

Custeio direto: Leone (2004) ensina que esse método somente capitaliza, ativa ou inventaria os custos variáveis diretos, ou seja, ele apenas aloca aos produtos e serviços custos diretamente relacionados a eles; sua determinação é que somente os custos facilmente identificáveis, inclusive os de natureza fixa, sejam apropriados e os demais sejam destinados ao resultado do exercício.

Santos (2005) reforça esse conceito dizendo que este é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição direta, obtida pela diferença entre receitas e seus custos diretos (variáveis e fixos). Mauss e Souza (2008) descrevem o custeio direto como

sendo o método que evidencia a parcela de contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos e para a geração de lucros das empresas.

O autor Megliorini (2000, p. 137) cita como vantagem deste sistema a apresentação das informações gerenciais para o gestor: “este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões”.

Custeio Variável: Para Horngren, Foster e Datar (2000), custeio variável é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis, ou seja, eles são custos do período em que ocorreram. Lopes de Sá (1990) acredita que o custeio variável é o processo de apuração de custos que exclui os custos fixos.

Nesse método, todos os custos facilmente identificados, isto é, todos aqueles diretamente relacionados à produção dos produtos e serviços, são alocados ao custo dos produtos e serviços e vão para os estoques, e os custos indiretos são considerados na apuração do resultado no período em que ocorreram, porém esses últimos não agregam valores aos estoques. Existe um conceito bastante utilizado neste método, cuja responsabilidade é medir a lucratividade de produtos e serviço: a margem de contribuição. Sua composição é formada pela receita menos custos e despesas variáveis e serve para visualizar se com seus valores é possível cobrir os custos e despesas indiretas.

2.7.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Antes da descrição das características, das vantagens, das desvantagens e dos passos necessários à implementação desse sistema de custeio, faz-se necessária a apresentação de dois conceitos que são pilares na aplicação do método de custeio baseado em atividades (ABC): as atividades e os direcionadores de custos.

a) Atividades – as atividades, assim como os direcionadores de custos, são um dos conceitos pilares utilizados na aplicação do ABC. No entendimento de Leone (2004, p. 44), “é simplesmente uma unidade onde se executa uma tarefa qualquer, que tenha metas bem definidas. É, também, uma série de tarefas que compõem determinado trabalho dentro de uma entidade.”

Slomski (2005, p. 86) descreve as atividades no contexto da administração pública: “são as ações de governo para a produção de bens e serviços, que consumirão os recursos disponibilizados, sejam em projetos, seja em atividades orçamentárias”.

Sendo assim, as atividades são ações que visam atingir metas ou objetivos pré-definidos, tais como: a recepção de materiais, a realização de pedidos de compras, a

elaboração de folhas de pagamento, o atendimento a um cliente, a formalização de processos, a prestação de informações a outros entes do poder público, a elaboração de cálculos para atendimento a decisões judiciais, etc.

A contabilidade de custos utiliza esse conceito ao aplicar o custeio ABC, ou seja, ela realiza as alocações de custos indiretos com base nas atividades e o custeio se realiza na medida em que os custos são identificados e relacionados com cada atividade.

b) Direcionadores de custos – No entendimento de Leone (2004, p.130), “representa a variável operacional, quantitativa e controlável, que influencia determinado custo relacionado a uma atividade, a um processo, a um departamento ou a um produto”.

Sendo assim, os direcionadores têm a função de orientar o rastreamento de custos, ou seja, eles ajudam a identificar os custos e relacioná-los com os objetos de custos responsáveis pelos gastos, possibilitando assim o rastreamento de custos e conseqüentemente uma destinação de custos indiretos menos arbitrária.

O ABC foi criado, segundo Silvestre (2002), devido à dificuldade de alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços e à necessidade de imputar maior transparência nessa apropriação, uma vez que os métodos de custeio absorção e variável utilizam-se de critérios subjetivos de rateio. Muitas vezes esses critérios acabam distorcendo os resultados efetivos, e o ABC surge justamente para atacar esse ponto sombrio da apuração de custos.

o ABC surgiu para suprir uma nova necessidade de informações de custos e visa reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos e do mix de produtos e serviços oferecidos. O ABC fornece uma informação mais acurada e precisa sobre o custo global de um serviço ou produto, atendendo a uma necessidade informacional condizentes às peculiaridades das organizações com altos índices de custos indiretos e variado *mix* de produtos ou serviços (MAUSS e SOUZA, 2008, p. 56).

Esse fato de o ABC favorecer as entidades com elevada quantidade de custos indiretos, como ocorre na grande maioria das entidades públicas que prestam serviços ao público, pode ser crucial quando se quer escolher um método de custeio, pois essa escolha deve sempre recair naqueles que possam refletir a real situação da entidade.

Martins (2003, p. 87) enfatiza a ideia de que o ABC “procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”, as quais acabam obscurecendo a realidade da instituição.

Em linhas mais amplas, Guerreiro (2002) conclui que o custeio baseado em atividades parte da premissa de que as atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e de que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Para operacionalizar a aplicação de um sistema de custeio baseado em atividades, deve-se estabelecer a relação entre as atividades

e os produtos, utilizando-se do conceito de direcionadores de custos.

Assim, os direcionadores de custos, resultantes da técnica de rastreamento, revelam uma aparente solução para a arbitrariedade na alocação de custos, malgrado semelhantes aos critérios de rateio utilizados nos tradicionais métodos, só que com a diferença de serem baseados nas atividades dos departamentos.

Explicando o funcionamento da técnica de rastreamento, Hansen e Mowen (2001) descrevem que o ABC rastreia, principalmente, os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. Dessa forma, quando não estiver sendo desenvolvida nenhuma atividade, como na ocorrência de capacidade ociosa, estes custos não podem ser agregados aos produtos, pois não produzem valor agregado ao beneficiário final dos serviços ou produtos.

Apesar de esse sistema de apuração de custo facilitar o acompanhamento gerencial, ele não substitui a utilização dos sistemas tradicionais para fins de avaliação de estoque por não atender às exigências fiscais vigentes no Brasil. No entanto, isso é indiferente para o setor público, pois a CF/88, como dito anteriormente, concede imunidade tributária aos entes públicos, e, portanto, as informações de custos não precisam atender à legislação fiscal. Sendo assim, existe uma corrente de autores que defendem a aplicação do custeio por atividades no setor público devido à sua abrangência:

[...] o ABC é particularmente adequado ao setor público porque: foi concebido para apurar custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. Esse é o ponto mais relevante do que pode parecer à primeira vista. O custeio tradicional restringe os objetos de custeio aos produtos. Porém em muitas áreas do serviço público, fica até um pouco difícil identificar, de forma precisa, qual é o produto. Essa dificuldade vem sendo constatada nos levantamentos de processos feitos nos últimos anos em órgãos do governo federal. Os produtos do setor público típico são, regra geral, serviços não-homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado (ALONSO, 1999, p. 50).

As características do setor público, principalmente a falta de similares no mercado e a sua organização na forma de Departamentos/Seções favorecem, portanto, a escolha do método ABC.

[...] o ABC é um dos métodos que mais se ajustam às entidades públicas da administração direta, pois, é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades, mesmo que essas atividades do orçamento programa sejam distintas das atividades do Método ABC. Nesse caso, atividade é toda a ação permanente de governo; e projetos são ações com limitação no tempo. Já no ABC, atividades é toda a ação que consome recursos, seja no orçamento, projeto ou atividades (SLOMSKI apud MAUSS e SOUZA, 2008, p.56).

Outra grande vantagem do ABC, que o torna suscetível de utilização no setor público, é o fato de ele poder ser alimentado pelas informações dos sistemas já existentes.

a administração pública dispõe atualmente de diversos sistemas de informações como o SIAFI, SIAPE, SIDOR, PAGG, SIGPLAN entre outros, entretanto eles apenas evidenciam os valores dispendidos em determinadas rubricas não possibilitando qualquer análise do ponto de vista gerencial, como indicador de desempenho ou a possibilidade de comparação com outras informações relativas à despesa ou custo, que são informações relativas apenas a gasto e não a custos (WIEMER e RIBEIRO, 2004, p. 20).

Reis, Ribeiro e Slomski (2005, p.8) também propõem a utilização do sistema de custos por atividades na contabilidade pública: “o ABC no setor público ainda teria o benefício de desenvolver a *accountability*²³, ou seja, a delegação do controle de custos aos próprios centros de custos, permitindo autonomia das áreas em propor melhoria ao próprio sistema de custos”.

A depender da amplitude dos poderes conferidos por meio daquela delegação, alguns gestores acabam desvirtuando-se de suas finalidades legais; assim, se uma entidade pública puder contar com essa vantagem do ABC de desenvolver a *accountability*, mais simples seria também a punição dos que, por vias ilícitas, avançassem sobre o patrimônio público, pois o responsável (delegatário) seria facilmente descoberto e devidamente punido.

Quanto aos procedimentos a serem adotados para a implementação do ABC, Silvestre (2002) identifica os sete passos necessários:

- a) Definir os Centros de Custos por meio da departamentalização
- b) Identificar os elementos de custos dos departamentos.
- c) Identificar em cada centro de custo as atividades exigidas (relevantes).
- d) Definir o relacionamento entre as atividades e os custos.
- e) Estabelecer os centros de atividades como modelo de acumulação de atividades, ou

²³ *Accountability* é uma expressão de origem inglesa que diz respeito, conforme Mauss e Souza (2008 apud NAKAGAWA, 2001), à dupla responsabilidade, tanto de agir de maneira correta como de prestar contas de desempenhos e resultados, de que passa a deter alguém (agente) quando assume as tarefas e/ou funções obtidas por uma delegação de poder ou direitos de outrem (principal), sendo que aquele estará agindo em nome desse em razão dessa delegação de poder. Em suma, aquela expressão envolve a dupla responsabilidade do agente de agir corretamente e prestar contas de suas ações.

seja, mesmas atividades exercidas por diferentes departamentos.

- f) Determinar os direcionadores de custos que correlacionarão as atividades com os respectivos produtos.
- g) Montar o modelo da estrutura de custos da organização e seu fluxo de atividades.

Quanto ao elenco de passos acima, impende mencionar a necessidade de ser a instituição dividida em departamentos antes de serem analisadas suas atividades. O fato de a entidade já estar assim disposta, pouparia bastante tempo na implantação do ABC, pois mexer na organização de uma entidade requer o conhecimento inicial de todos os seus processos de negócios (conjunto de atividades) para que depois esses sejam moldados na forma de departamentos (conjunto organizado de atividades).

Na instituição objeto desta pesquisa não haveria esse problema, porque já existe a estrutura departamentalizada. Restaria, basicamente, a convergência de esforços para determinar os direcionadores de cada atividade departamental e montar a estrutura de custos da organização, como disposto em mais detalhes no item 4 deste trabalho.

Resta destacar, por fim, uma relevante característica da contabilidade por atividade que é, segundo Brimson (1996, p. 31), lutar “contra o mau uso dos recursos, normalmente associado com a alocação cruzada e subsidiada”. Essa luta em prol da utilização racional de recursos não deve ser privilégio apenas da área privada.

Ainda segundo o mesmo autor, a contabilidade baseada em atividades “gera informações de custo e de produção de uma forma que conduz à melhoria contínua e à qualidade total”²⁴.

Por isso, se um instrumento de apuração de custos contribui para a boa gestão dos recursos disponíveis, promove a *accountability*, como dito anteriormente, e ainda fará com que a entidade cumpra as normas que determinam a apuração de custos dos serviços prestados, nada mais justo do que optar por ele.

Diante do exposto, percebe-se que o ABC tem sido bastante recomendado para ser aplicado no setor público, apesar de utilizado apenas para fins gerenciais na iniciativa privada por não poder substituir os demais métodos existentes, em função da exigência fiscal. Como inexistente um modelo perfeito e o que se pretende aqui é propor um sistema de apuração de

²⁴ Nos termos do que preleciona o autor Bornia (2002, p. 27-29), a melhoria contínua cria a preocupação com a eliminação dos desperdícios, fazendo com que as entidades modernas passem a “concentrar esforços na busca constante de seu aprimoramento, não apenas com inovações tecnológicas (...)”. Quanto à qualidade total, o mesmo autor destaca que o conceito atual de qualidade está ampliado, pois engloba tanto aspectos atinentes à satisfação dos clientes/consumidores, à produção de bens e serviços confiáveis e sem defeitos, à segurança e adequação ao meio-ambiente plenamente sustentável, como também com relação ao pós-venda/prestação de serviço e ao relacionamento com fornecedores e funcionários.

custos que melhore a qualidade da informação acerca dos gastos governamentais e, simultaneamente, adapte-se às necessidades da entidade, buscou-se dar ênfase nas vantagens apresentadas pelo método no campo onde ele foi mais explorado, no caso as entidades privadas.

3 METODOLOGIA

Para Fachin (2002), método é um instrumento de conhecimento que proporciona aos pesquisadores orientação para facilitar e planejar uma pesquisa, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar resultados. Já na concepção de Kerlinger (1980) metodologia é um termo geral que significa maneiras de fazer as coisas para propósitos diferentes.

Sendo assim, quanto aos objetivos a serem alcançados, o presente trabalho classifica-se como uma pesquisa exploratória que, segundo Beuren (2008), uma característica interessante dessa pesquisa consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente.

Quanto aos objetivos da pesquisa tem-se que:

proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação de objetivos e a formulação de hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto (ANDRADE, 2002, p. 35).

Em consonância com a metodologia referida acima, foram reunidas informações suficientes acerca da literatura existente que trata de custos no setor público, pois, como já ressaltado anteriormente, um dos pontos críticos deste trabalho é que, apesar de ser um assunto de relevância, ele é pouco estudado.

Ainda considerando os propósitos deste trabalho, com relação aos procedimentos, foram adotados o estudo de caso e a pesquisa documental, isto é, foram utilizados dados da Gerência Executiva do INSS em Santa Maria para construir uma proposta de sistema de custos para esta instituição. Bruyne, Herman e Schouthee (1977) descrevem que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação e Beuren (2008) que a riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado. Gil (1999, p. 73) também define o estudo de caso como sendo:

caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Em relação ao procedimento de pesquisa documental, foram extraídos *in loco* os dados

orçamentários da Seção de Orçamento, Finanças e Contabilidade (OFC), bem como distribuído um questionário aos setores da entidade para a elaboração da proposta de sistema de custeio a ser adotada na Gerência Executiva do INSS.

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada, Beuren (2008) acredita que essa se baseia em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

O tipo de pesquisa quanto à abordagem do problema será a qualitativa, que, segundo Beuren (2008), se diferencia da quantitativa, principalmente, por não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema.

Portanto, foram utilizados a pesquisa exploratória, o estudo de caso, a pesquisa documental e a abordagem qualitativa do problema na tentativa de encontrar respostas ao problema definido anteriormente a fim de agregar conhecimento à área contábil, mais especificamente à contabilidade de custos aplicada ao setor público.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

4.1 Apresentação da instituição e descrição das suas atividades

O estudo de caso foi realizado na Gerência Executiva do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) em Santa Maria – RS, no primeiro semestre de 2010, com base nos dados do orçamento parcial referente ao período de julho a dezembro/2009. A entidade, que será analisada ao longo deste tópico, é uma Autarquia Federal, como descrito no item 2.1.1.1, cuja incumbência é administrar o regime geral de previdência social (RGPS).

Esse regime, estabelecido pela Lei n.º 8.213/91 e regulamentado pelo Decreto n.º 3.048/99²⁵, visa garantir a seus segurados condições financeiras de subsistência em situações imprevistas (doença, invalidez e morte) e previsíveis (idade avançada).

Em suma, fazem parte da “clientela” do Instituto os contribuintes obrigatórios desse regime, além dos trabalhadores rurais, que contribuem mediante alíquota sobre a comercialização da produção rural, e os respectivos dependentes, além dos contribuintes facultativos, que são segurados optantes pelo ingresso no regime, não enquadrados como obrigatórios.

Logo, a natureza dos serviços executados pelo INSS, embora não englobe o universo de contribuintes em geral, de sorte que dirigida somente aos segurados do sistema, é de concessão e manutenção dos benefícios previdenciários, elencados no art. 18 da Lei n.º 8.213/1991²⁶.

No que tange à sua estrutura, o INSS compõe-se de cinco Gerências Regionais, localizadas nas capitais Belo Horizonte, Recife, Florianópolis, São Paulo e Brasília. Essas, por sua vez, abrangem 100 Gerências Executivas, localizadas em diversos municípios, e 1.219 Agências da Previdência Social²⁷, dentre as primeiras está a Gerência-Executiva de Santa Maria (GEX-STMA), foco deste trabalho.

A GEX-STMA subordina-se à Gerência Regional de Florianópolis (GERFLO) e é composta por Agências da Previdência Social (APS) localizadas nos municípios de Caçapava

²⁵ A Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, trata do Plano de Benefícios da Previdência Social, e o Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, regulamenta essa lei previdenciária.

²⁶ O artigo 18 da Lei n.º 8.213/91 enumera as seguintes prestações, expressas em serviços e benefícios: I- quanto ao segurado: a) aposentadoria por invalidez; b) aposentadoria por idade; c) aposentadoria por tempo de serviço; d) aposentadoria especial; e) auxílio-doença; f) salário-família; g) salário-maternidade; h) auxílio-acidente. II- quanto ao dependente: a) pensão por morte; b) auxílio-reclusão. III- quanto ao segurado e dependente: a) serviço social; b) reabilitação profissional.

²⁷ Dados relativos ao ano de 2007, extraídos do sítio da previdência social na internet: www.previdencia.gov.br

do Sul, Cachoeira do Sul, Candelária, Rio Pardo, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Santiago, Venâncio Aires, Cacequi, Júlio de Castilhos, Sobradinho e Tupaciretã, por Previdências nos municípios de Encruzilhada do Sul, Faxinal do Soturno e São Sepé, e, por fim, pela Agência da Previdência Social Móvel de Santa Maria.

Assim, a estrutura organizacional do INSS, regulamentada pelo Decreto n.º 5.870, de 08 de agosto de 2006, contempla as Gerências Regionais, as Gerências-Executivas, as Agências da Previdência Social, dentre outros órgãos, como se observa na Figura 9²⁸:

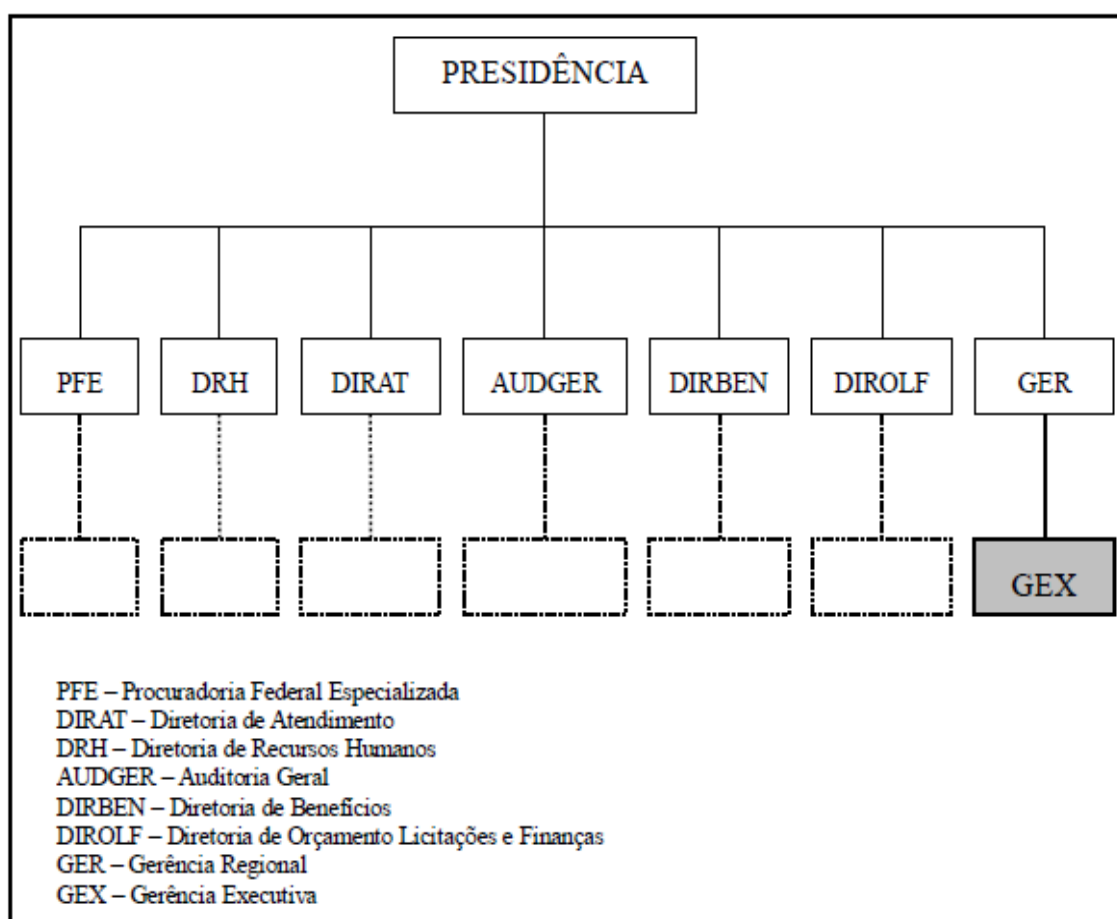


Figura 9 - Organograma do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

Fonte: Adaptado do anexo II do Decreto n.º 6.934, de 11 de agosto de 2009.

Para facilitar o conhecimento das competências de cada Gerência-Executiva foi reproduzido o art. 17, do Decreto supracitado, como segue:

Art. 17 – Às Gerências-Executivas, subordinadas às respectivas Gerências Regionais, compete:

²⁸ O detalhamento da estrutura do objeto de estudo, a GEX-STMA, pode ser observado com maiores detalhes através do apêndice B – Organograma GEX-STMA.

I – supervisionar as Agências da Previdência Social sob sua jurisdição nas atividades de:

a) reconhecimento inicial, manutenção, recurso e revisão de direitos ao recebimento de benefícios previdenciários e assistenciais;

b) perícia médica e de reabilitação profissional, inclusive as efetuadas por executores indiretos; e

c) operacionalização da compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social e outros regimes de previdência;

II - assegurar o controle social, em especial por meio da manutenção dos Conselhos de Previdência Social;

III - atender com presteza as demandas oriundas da Ouvidoria-Geral da Previdência Social;

IV - elaborar, executar e acompanhar o Plano Anual de Ação, no âmbito de sua competência;

V - apoiar o gerenciamento da recepção, distribuição e execução do contencioso, consoante deliberação do Presidente;

VI - apoiar e acompanhar, no plano administrativo, as atividades de representação judicial ou extrajudicial, consultoria e assessoramento jurídicos;

VII - apoiar e acompanhar, no plano administrativo, as atividades correccionais e auditorias instaladas em sua área de abrangência;

VIII - interpor recursos e oferecer contra-razões às Juntas de Recurso e Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, em relação aos assuntos de sua competência;

IX - executar as atividades de serviços gerais e de orçamento, finanças e contabilidade necessárias ao funcionamento de órgãos e unidades jurisdicionadas, com a anuência da Gerência Regional e de acordo com as diretrizes da Diretoria de Orçamento, Finanças e Logística;

X - executar as atividades de administração de recursos humanos, em sua jurisdição, consoante deliberação da Diretoria de Recursos Humanos;

XI - elaborar projeto de capacitação para os seus servidores, encaminhando-o à Gerência Regional;

XII - executar as ações de capacitação autorizadas pelas Gerências Regionais;

XIII - apoiar e executar as atividades de comunicação social e de representação política e social do INSS, observado o disposto no art. 16;

XIV - promover, em articulação com a Diretoria de Atendimento, as ações do Programa de Educação Previdenciária - PEP, mantendo informada a Gerência Regional; e

XV - elaborar informações de sua área de abrangência para subsidiar a Prestação de Contas Anual do INSS, encaminhando-as à Gerência Regional.

§ 1º Às Gerências-Executivas compete, ainda, supervisionar, apoiar e controlar as unidades de atendimento a elas vinculadas, por intermédio da celebração de convênios e parcerias constituídos com empresas, prefeituras municipais e outros agentes públicos e comunitários.

§ 2º Nas capitais de unidades da Federação onde estiver instalada Gerência Regional, caberá a esta a execução das atividades de comunicação social, cabendo à Gerência-Executiva a tarefa de apoiá-la.

Já com relação às Agências da Previdência Social, que são os postos de atendimento aos segurados, aquele Decreto traz, em seu art. 18, o rol taxativo de suas competências:

Art. 18 - Às Agências da Previdência Social compete:

I - proceder ao reconhecimento inicial, manutenção, recurso e revisão de direitos aos benefícios administrados pelo INSS, perícia médica, habilitação e reabilitação profissional, serviço social, bem como a operacionalização da compensação previdenciária e a emissão de certidões de tempo de contribuição;

- II - propor consulta formal às áreas técnicas da Gerência-Executiva à qual se vincula;
- III - executar as atividades de orientação e informação, de acordo com as diretrizes estabelecidas nos atos específicos que definem o assunto;
- IV - atender as demandas da Ouvidoria-Geral da Previdência Social;
- V - prestar as informações requisitadas pela Procuradoria para subsidiar a defesa do INSS em juízo e cumprir, sob orientação da Procuradoria, as decisões judiciais; e
- VI - executar as atividades de orientação, informação e conscientização da sociedade, inclusive aquelas decorrentes das parcerias locais, regionais ou nacionais, de acordo com as diretrizes estabelecidas no Programa de Educação Previdenciária - PEP, em articulação com a Gerência-Executiva.

Pela leitura desses dois dispositivos, percebe-se que a principal atribuição da Gerência-Executiva é de prestar apoio e fornecer suporte administrativo às Agências da Previdência Social. Tem-se, portanto, o enquadramento das atividades-meio (apoio), desenvolvidas por aquela e das atividades-fim desenvolvidas por essa, já que o Instituto presta-se ao efetivo atendimento da “clientela”, que são os segurados do RGPS e seus dependentes, sendo essa a sua finalidade.

A partir dessas características, aliadas ao fato de a GEX-STMA ser uma instituição dividida em departamentos, cada qual com atribuições bem definidas, vislumbrou-se um ambiente propício ao desenvolvimento do método de custeio por atividades (ABC).

Assim, a estrutura de atividades encontrada na GEX-STMA pode ser desmembrada em áreas e processos, resumidos no Quadro 1:

| Áreas | Processos |
|---------------|--|
| Apoio | Arquivo Geral Controle de atendimento Controle interno Recursos Humanos Suprimento Contábil e Financeiro |
| Atividade-fim | Atendimento – linha de frente Controle de demandas judiciais Manutenção de benefícios Administração da carteira de benefícios |

Quadro 1 – Áreas e processos

Fonte: Adaptado de Beulke e Bertó (2009).

O Quadro 1, por conseguinte, traz a condensação das tarefas e operações que contribuirão para a transformação dos recursos, utilizados por cada setor, em serviços, delimitando áreas da instituição em estudo. Essa distribuição em áreas possibilitou a identificação dos respectivos processos, os quais são decompostos nas atividades de cada setor da entidade sob estudo.

Em prosseguimento, passa-se à descrição dos departamentos integrantes da GEX-STMA e de suas atividades, informações essas obtidas mediante observação *in loco* com aplicação de questionários aos chefes de cada seção.

Cabe deixar consignado, desde já, que não há, na entidade, a especificação das atribuições, responsabilidades e procedimentos de cada setor em documento formal (escrito), pois não foi possível encontrar o manual de controle interno da referida instituição²⁹, o qual é essencial em todas as empresas, sejam privadas ou públicas.

Com base nas respostas obtidas por meio do questionário aplicado, a GEX-STMA é composta por onze setores. São eles: Serviço de Benefício (SERBEN), Seção de Atendimento (SEAT), Seção de Logística, Licitação e Contratos, e Engenharia (LOG), Seção de Orçamento, Finanças e Contabilidade (OFC), Seção de Recursos Humanos (RH), Seção de Saúde do Trabalhador (SST), Seção de Administração de Informações de Segurado (SAIS), Seção de Reconhecimento de Direitos (SRD), Seção de Manutenção (SMAN), Seção de Controle Interno (CI) e Equipe de Atendimento a Demandas Judiciais (EADJ). As atribuições e responsabilidades a cargo de cada um desses setores serão discriminadas abaixo por atividades e, como dito, estão baseadas no questionário aplicado às chefias de cada seção:

Departamento 1 - Serviço de benefício. Atividades: Efetua o controle da Ouvidoria-Geral no âmbito da GEX-STMA; acompanha e presta apoio às atividades correcionais e de auditoria quando atuantes; verifica a situação das APS quanto à atuação dos servidores na habilitação/concessão/revisão de benefícios.

Departamento 2 - Seção de atendimento. Atividades: Planejamento e execução do programa de educação previdenciária (PEP); assessoria de comunicação; elaboração de relatórios periódicos; controle de agendamento de todas as APS.

Departamento 3 - Seção de Logística, Licitação e Contratos, e Engenharia. Atividades: Realização de licitações; fiscalização de contratos; autorizações de pagamentos; controle da distribuição de materiais e arquivo geral.

Departamento 4 - Seção de Orçamento, Finanças e Contabilidade. Atividades: Controle, acompanhamento e execução orçamentária, financeira e contábil.

Departamento 5 - Seção de Recursos Humanos. Atividades: Elaboração da folha³⁰ de pagamento de servidores ativos, inativos, pensionistas e estagiários; avaliação dos servidores;

²⁹ Contatou-se o responsável que pudesse fornecer o manual de controle interno. Só que um dos servidores, que se prontificou a dar informações, ficou na dúvida se o referido manual existia e estava perdido ou se de fato inexistia uma norma que descrevesse a uniformização de procedimentos da instituição.

³⁰ A atividade de elaboração da folha de pagamentos refere-se aos servidores, não engloba, portanto, os segurados do INSS.

realização de análise e projetos de treinamento; convocações e propostas de viagens; concessão de auxílio funeral, auxílio creche e auxílio transporte; controle de bolsas de estudos e solicitação de revisão de salários e aposentadorias.

Departamento 6 - Seção de Saúde do Trabalhador. Atividades: Gerenciamento de benefício por incapacidade, saúde do servidor, controle de agendas de perícias médicas e realização de perícias médicas.

Departamento 7 - Seção de Administração de Informação de Segurados. Atividades: Administração das carteiras de benefícios previdenciários.

Departamento 8 - Seção de Reconhecimento de Direitos. Atividades: Análise de processo de recursos, de revisão e de concessão.

Departamento 9 - Seção de Manutenção. Atividades: Operacionalização de compensação previdenciária; controle da folha de pagamento dos benefícios previdenciários; controle dos convênios e suporte técnico referentes à manutenção de benefícios.

Departamento 10 - Seção de Controle Interno. Atividades: – Garantir o fiel cumprimento das normas relativas ao Direito Previdenciário e ao processo administrativo; identificar erros, fraudes e seus agentes.

Departamento 11 - Equipe de Atendimento a Demandas Judiciais. Atividades: Execução dos serviços de cumprimento de determinações judiciais para o reconhecimento de direitos, concessão, restabelecimento e revisão de benefícios previdenciários, assistenciais e acidentários, averbação de tempo de serviço e expedição de Certidão de Tempo de Contribuição contendo tempo de serviço a ser averbado em outro órgão da Administração Pública, em ações em que o INSS seja autor, réu ou litisconsorte; prestar informações à PFE/INSS e ao Poder Judiciário, quando solicitado; processar cálculos indenizatórios relativos a reconhecimento judicial de tempo de serviço, cujo período não exigia filiação obrigatória ao RGPS ou a períodos anteriores ou posteriores à inscrição nos casos de contribuintes individuais; elaboração de cálculos de renda mensal inicial de benefícios e conferência dos cálculos elaborados pela parte contrária ou pela Contadoria Judicial.

Dando seguimento ao Quadro 1 apresentado neste tópico, esses departamentos, então, podem ser classificados como atividade-meio (apoio) e atividade-fim.

Dessa forma, a partir da análise das atribuições acima arroladas, conclui-se que os departamentos 2, 3, 4, 5 e 10 são enquadrados como atividade-meio e os departamentos 1, 6, 7, 8, 9 e 11, como atividade-fim, haja vista os primeiros prestarem suporte à execução dos serviços de atendimento aos segurados desenvolvidos pelos segundos.

4.2 Segregação dos custos e das despesas da entidade

Para que seja possível moldar um método de custeio a ser proposto ao INSS, é preciso efetuar a separação dos itens de custos e de despesas do total de gastos executado no orçamento a ser analisado, com base nos entendimentos dos autores da área.

Tomando-se por base o entendimento majoritário, tendo sido parte desse entendimento exposto no item 2.6.1, considera-se custo tudo o quanto for direcionado aos serviços prestados, pois quando um gasto é realizado com o fim de contribuir para a prestação do serviço terá então esta classificação. Assim, nas seções executoras, onde são realizadas as atividades-fins relacionadas à concessão de benefícios, os gastos efetuados são considerados custos.

As seções executoras, por seu turno, dependem de seções administrativas para conseguir realizar suas atividades, pois sem tal suporte seria inviável prestar os serviços; isso ocorre, por exemplo, com o gasto efetuado na compra de material de expediente e com o pagamento da folha remuneratória dos servidores que atendem diretamente ao público, e a denominação apropriada, nesse caso, é custo, mais especificamente denominado indireto.

Por conseguinte, despesa será tudo o que não interferir na realização dos serviços, ou seja, será despesa todos os gastos que sem os quais os serviços continuariam a ser executados normalmente.

Nesse sentido, os gastos da GEX-STMA, descritos no item seguinte, serão segregados em custos e despesas, de acordo com a sua finalidade: se for um gasto que irá compor o serviço de atendimento aos segurados, será, neste trabalho, enquadrado como custo direto; se compuser os mesmos serviços só que indiretamente, será enquadrado como custo indireto; agora, se for um gasto que não irá interferir na prestação direta do serviço, será classificado como despesa.

Cabe ressaltar que, apesar de o cálculo da depreciação no setor público não ser obrigatório por lei, tal informação pode determinar o custo efetivo e a eficiência no uso dos recursos públicos e conceder assim uma informação mais consistente sobre os bens; por isso, para a elaboração desse cálculo será sugerido o direcionador de custos área para os bens imóveis e a aplicação da taxa de depreciação em relação a cada bem móvel.

De posse dessa base conceitual, pode-se partir para a análise classificatória dos gastos da Autarquia com maior segurança.

4.3 Análise do orçamento de gastos executado no segundo semestre de 2009

O orçamento de gastos, ou seja, das despesas correntes, executado no período que vai de 1.º de julho a 31 de dezembro de 2009 totalizou R\$ 18.899.866,27, cuja previsão inicial para o mesmo período era de R\$ 17.360.316,64. Cabe deixar claro que a proposta orçamentária dos gastos, a qual após a consolidação e aprovação é incluída na lei de orçamento anual (LOA), é elaborada pela Unidade Gestora de cada uma das Gerências Executivas, melhor dizendo, é elaborada pelo Setor de Orçamento, Contabilidade e Finanças de cada Gerência Executiva, com base em valores de contratos em andamento, na lei específica que traz os valores remuneratórios dos servidores ativos, inativos, e dos estagiários, nos valores esperados de deslocamento de servidores, além de outros. De posse daqueles valores, percebe-se que houve falha na previsão dos gastos, pois o valor executado superou o previsto em R\$ 1.539.549,63. Essa insuficiência de dotação obrigou a abertura de crédito adicional³¹, para que a instituição continuasse a cumprir com suas obrigações. Acredita-se que, se já existisse um método de custos implantado, possivelmente o resultado da execução orçamentária não apresentaria tamanha discrepância, devido à função da contabilidade de custos de auxiliar no planejamento e no controle dos gastos. Assim, as espécies dos gastos incorridos no período sob análise, subdivididos em custos e/ou despesas, foram os constantes no Quadro 2:

³¹ Lei n.º 12.088, de 11 de novembro de 2009, que abriu crédito suplementar no valor global de R\$ 919.845.711,00 em favor do Ministério da Previdência Social e outro.

| Gerência Executiva de Santa Maria/RS (UG – 510913) Programa 0085 - Qualidade dos serviços previdenciários | | | |
|--|--------------------|-----------------------------------|--------------------|
| GASTO | TIPO ³² | GASTO | TIPO ³² |
| Ações improcedentes - Procuradoria | C | Material-Elétrico e eletrônico | D |
| Acordos Procuradoria | C | Material-Expediente | D/C |
| Água e esgoto | D/C | Material-Manutenção bens móveis | D |
| Auxílio-funeral | D | Material-Manutenção visual | D/C |
| Combustíveis | D/C | Material-Processamento de dados | D/C |
| Contribuição iluminação pública | D/C | Material-Reabilitação | D |
| DATAPREV ³³ | D/C | Passagens | D/C |
| Diárias | D/C | Pesquisas externas | C |
| Energia Elétrica | D/C | Precatórios incluídos na LOA | C |
| Folha - servidores e estagiários | D/C | Reprografia | C |
| Gás engarrafado | D | Salário-família - segurado | C |
| Gêneros Alimentícios | D | Salário-maternidade - segurado | C |
| Honorários advocatícios | C | Seguros em geral | D |
| Juros/Multas | D | Selo Sedex | C |
| Limpeza e conservação | D/C | Sentença Judicial/RPV | C |
| Locação de mão-de-obra | D | Serviço Reabilitação Profissional | C |
| Manutenção - ar-condicionado | D/C | Serviços Judiciais | C |
| Manutenção - Hardware | D/C | Serviços técnicos | C |
| Manutenção e conservação-imóveis | D/C | Taxas municipais | D/C |
| Manutenção e conservação-veículos | D | Telefone Fixo/celular | D/C |
| Material - Acondicionamento | D | Telefonistas | D/C |
| Material - Copa e cozinha | D | Vigilância ostensiva e monitorada | D/C |

Quadro 2 – Orçamento parcial da Gerência Executiva de Santa Maria – 2º semestre de 2009.

Fonte: Setor de Orçamento, Finanças e Contabilidade da GEX-STMA

A partir desse elenco de gastos e da descrição das atividades desempenhadas pelo INSS, cuja finalidade principal é prestar serviços de previdência a todo indivíduo que se dirige a uma agência, ficou fácil perceber que o gasto mais significativo é com a folha de pagamento dos servidores que prestam diretamente os serviços na linha de frente, os chamados “serviços de balcão”, bem assim dos que prestam suporte a esses, pois do total do orçamento executado no 2.º semestre de 2009, 72% foi destinado à folha, comprovando a predominância da mão-de-obra nesta entidade.

Ainda dentro da estrutura de gastos do INSS, constatou-se que alguns gastos são híbridos, ou seja, ora se comportam como despesa, ora como custo. Essa variação de natureza está relacionada com a finalidade do gasto, pois se ele for realizado diretamente para prestação de serviços, será custo. Porém, caso se atenda a uma seção de apoio ou

³² Adotou-se a seguinte legenda: D – Despesa, C - Custo e D/C – Despesa e Custo (pode ser um ou outro de acordo com a destinação).

³

³³ Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social

administrativa, será despesa.

Existe também a possibilidade de parcela dos gastos das seções de apoio que forem aplicados às seções de atividade fim, isto é, aquelas executoras dos serviços, serem custos, a exemplo da elaboração da folha de pagamento que, apesar de ser realizada por uma área de apoio, seu gasto relacionado às executoras será custo e o relacionado às demais serão despesas. Sendo assim, esse pressuposto dificulta determinar a natureza exata dos gastos supracitados, pois eles deverão ser analisados em conjunto com as atividades exercidas por cada setor.

A partir dessas constatações, surge agora a questão de escolher o método que dará mais atenção a estes componentes de gastos: a mão-de-obra direta e a indireta, que são os custos predominantes no INSS.

4.4 Modelo de sistema de custos proposto à entidade

O modelo proposto ao INSS baseou-se nas características estruturais e na composição dos gastos da entidade, ou seja, a escolha do método, dentre os quatro mais importantes (Absorção, Direto, Variável e ABC), partiu do fato de ser o INSS uma organização de serviço com muitos custos indiretos e tendo como custo direto predominante a mão-de-obra. Para uma escolha satisfatória, foi preciso eliminar métodos, para que a opção recaísse sobre aquele que possui mais chances de adaptação.

O método absorção, abordado no item 2.7.1, foi um dos métodos descartados, devido ao seu elevado grau de arbitrariedade e subjetividade na atribuição dos custos por meio dos rateios, o que poderá dificultar o trabalho do servidor responsável quando tiver que escolher uma base de rateio em desfavor de outra. O que se pretende com a apuração de custos no setor público é que o servidor possa executar essa atividade com certeza e objetividade. Apesar das diversas vantagens desse método verificadas no setor privado, ele pode não se enquadrar ao perfil do INSS, devido à incerteza dos valores a serem apresentados no momento da prestação de contas pelo servidor público responsável pela apuração e alocação dos custos.

Os métodos de custeio direto e variável, estudados no item 2.7.2, também foram descartados, só que pelo fato de contrariarem o princípio da competência, que no setor público decorre do princípio da legalidade, o qual determina que os gastos (despesas) devem ser reconhecidos no período da sua ocorrência (empenho). Assim, um método que, já de início, fere o princípio da legalidade, não merece prosperar nas entidades públicas, razão pela qual também foi eliminado dentre as opções.

Assim, a proposta de custeio que se mostrou condizente com as características do INSS foi o método baseado em atividades (ABC), abordado teoricamente no item 2.7.3. Após análise desse método, foi possível perceber que ele poderá conviver com os demais sistemas de informações do setor público (SIAFI, SIAPE, SIDOR e SIASG³⁴), de onde serão extraídas as informações para alimentar a sua própria base de dados.

Esse método, então, foi construído pelas quatro etapas a seguir, baseadas na explicação de Silva T. (2007):

a) Identificação das atividades que consomem recursos:

Como as atividades já foram identificadas no item 4.1, faltaria descrever quais os recursos consumidos por elas. Pois bem, pode-se dizer que todos os setores já destacados consomem os mesmos tipos de recursos - humanos, suprimentos (material de expediente), tecnologia (programas aplicativos e computadores), instalações e viagens, os quais são empregados para a realização das atividades. O Quadro 2, apresentado anteriormente, demonstra que não há gastos direcionados a apenas um setor determinado.

b) Identificação dos direcionadores de custos de cada atividade:

Como os custos diretos serão alocados diretamente aos serviços prestados, os custos indiretos, que não são facilmente identificados, serão alocados com base nos direcionadores de atividades como os sugeridos no Quadro 3.

Assim, os direcionadores de custos³⁵ das atividades apresentadas no item 4.1 foram determinados mediante a análise pormenorizada dos recursos consumidos por cada atividade, como exposto no Quadro 3, sendo escolhidos os fatores que refletissem com maior fidelidade o consumo dos recursos disponíveis. Para esse intuito, foi estabelecido um rígido controle na apuração do nexos causal entre as atividades e os serviços que são prestados aos segurados do INSS.

³⁴ SIAFI: Sistema integrado de administração financeira; SIAPE: Sistema integrado de recursos humanos; SIDOR: Sistema integrado de dados orçamentários; SIASG: Sistema integrado de serviços gerais.

³⁵ Direcionador de custos é um fator de alocação de custos resultante da técnica de rastreamento que se utiliza de bases confiáveis e objetivas, como explicado no item 2.7.1 que trata do ABC.

| Descrição das atividades | Direcionadores |
|---|--|
| Execução dos serviços de cumprimento de determinações judiciais para o reconhecimento de direitos. | Horas de Execução |
| Concessão, restabelecimento e revisão de benefícios previdenciários, assistenciais e acidentários. | Quantidade de processos analisados |
| Averbação de tempo de serviço e expedição de Certidão de Tempo de Contribuição contendo tempo de serviço a ser averbado em outro órgão da Administração Pública, em ações em que o INSS seja autor, réu ou litisconsorte. | Quantidade de memorandos e ofícios respondidos |
| Operacionalização de compensação previdenciária. | Nº de compensações realizadas |
| Prestar informações à PFE/INSS e ao Poder Judiciário. | Quantidade de memorandos e ofícios respondidos |
| Processar cálculos indenizatórios relativos a reconhecimento judicial de tempo de serviço, cujo período não exigia filiação obrigatória ao RGPS ou a períodos anteriores ou posteriores à inscrição nos casos de contribuintes individuais. | Horas de Execução |
| Elaboração de cálculos de renda mensal inicial de benefícios e conferência dos cálculos elaborados pela parte contrária ou pela Contadoria Judicial. | Horas de Execução |
| Controle dos convênios. | Nº convênios |
| Suporte técnico em pensões referentes a manutenção de benefícios. | Nº Serviços prestados |
| Análise de processo de recursos, de revisão e de concessão. | Horas de Execuções |
| Realização de licitações. | Quantidade de licitações realizadas |
| Fiscalização de contratos. | Nº de contratos |
| Autorizações de pagamentos. | Nº de autorizações realizadas |
| Controle da distribuição de materiais. | Nº de materiais atendidos |
| Arquivo geral. | Volume de processos arquivados |
| Elaboração da Folha de pagamento de servidores ativos, inativos, pensionistas e estagiários; Controle da Folha de Pagamentos; Avaliação dos servidores; Análise e projetos de treinamento; convocações e propostas de viagens; Concessão de auxílio funeral, auxílio creche; Controle de bolsas de estudos e solicitação de revisão de salários e aposentadorias. | Nº de funcionários |
| Planejamento do programa de educação previdenciária (PEP). | Horas de Planejamento |
| Execução do programa de educação previdenciária (PEP). | Horas de Execução |
| Custo da folha dos serventes da limpeza. | Área total do prédio |
| Gerenciamento de benefício por incapacidade, saúde do servidor e controle de agendas de perícias médicas. | Nº de serviços prestados |

Quadro 3 – Divisão das atividades e respectivos direcionadores

Para a estipulação dos direcionadores acima, buscou-se a essência de cada atividade, no sentido de determinar o parâmetro que melhor espelha a atividade executada. Agindo dessa maneira, afasta-se o subjetivismo, característico dos métodos tradicionais, na escolha dos rastreadores de custos. Assim, por exemplo, na atividade de gerenciamento de benefício por incapacidade, saúde do servidor e controle de agenda de perícias médicas, a melhor forma de alocar os custos indiretos dessas atividades é optando-se pelo número de serviços prestados,

ou mais precisamente, pelo número de perícias realizadas, pois esse fator identifica a causa do custo no departamento SST.

Complementando o item 4.3, onde foi constatada a natureza híbrida dos gastos da instituição, a classificação dos gastos em custos diretos e indiretos está relacionada com a identificação dos gastos em relação ao objeto de custeio.

No caso do INSS, tem-se a atividade-fim efetivada à medida que forem sendo prestados os serviços ao beneficiário final (segurado). Portanto, para a correta identificação dos custos diretos e indiretos, necessita-se do acompanhamento, preferencialmente diário, da prestação dos serviços aos segurados, em consonância com o que já ocorre em entidades privadas. Somente assim, por meio da análise rotineira do consumo dos recursos pelas atividades setoriais, é que poderão ser classificados os gastos incorridos em custos diretos ou indiretos. Frise-se que essa é uma etapa que foge ao escopo deste trabalho.

c) Cômputo de uma taxa por unidade do direcionador de custos.

d) Atribuição dos custos aos produtos/serviços, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelos produtos/serviços.

Quanto às fases expostas nas letras “c” e “d”, as quais envolvem valores monetários, salienta-se que não foram aplicadas, nem desenvolvidas, pois o objetivo deste trabalho limita-se a propor um modelo de custeio sem adentrar em atribuição de valores.

Por todo o exposto, o modelo de custeio proposto à Gerência Executiva da Previdência Social (INSS) de Santa Maria é o método baseado em atividades (ABC), em função de sua adequabilidade às características estruturais dessa entidade, consoante ficou demonstrado.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A legislação brasileira prevê a apuração de custos no serviço público há muito tempo, sendo os sistemas de custeio um potencial recurso de gestão, haja vista sua eficácia nas organizações privadas. Tendo em vista tal exigência legal, o presente trabalho propôs um modelo a fim de atendê-la.

As bases para a efetiva operacionalização de métodos de custos nas entidades públicas já foram dadas, a exemplo da nova estrutura do plano de contas aplicado ao setor público (PCASP), em que foram incluídas mais duas classes de controle por meio dos itens 7.8, conta devedora que abrigará os custos, e 8.8, conta credora que abrigará a apuração de custos, sem falar das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) editadas com o claro intuito de promover a apuração de custos no setor público.

No que tange ao desenvolvimento do presente trabalho, um dos pontos de dificuldade encontrado refere-se à escassez de bibliografia sobre o tema, pois os poucos autores que tratam desse assunto o fazem de maneira genérica. Por outro lado, esse mesmo motivo impulsionou a continuidade da pesquisa, pois a situação encontrada na GEX-STMA mostrou que a implantação de um sistema de custeio possibilitará, entre outros, o controle dos gastos provenientes da atividade estatal, permitindo uma gestão eficiente.

Sendo assim, para alcançar os objetivos traçados foi necessário compilar conceitos de vários autores, ainda que não tratassem especificamente do tema, como ocorrido na maioria das vezes, e traçar um paralelo entre a realidade das entidades privadas com a do setor público, o que exigiu a interpretação de conceitos e utilização de várias fontes para embasar as considerações acerca das peculiaridades encontradas naquela entidade pública.

Assim, o levantamento do material bibliográfico referente à apuração de custos nas entidades privadas (prestadoras de serviços e indústrias) e o paralelo traçado entre o que ocorre naquelas com o que poderá ocorrer no setor público foi fundamental para que se pudesse inferir que a classificação atual da despesa pública precisa ser ampliada.

Dessa forma, a atual classificação da despesa pública orçamentária em corrente e de capital (categoria econômica) engessa o seu desmembramento em custo ou despesa patrimonial, porém, como ficou demonstrado no item 2.6.5, basta realizar uma análise detalhada dos fatos contábeis de cada entidade, para que seja possível dar continuidade à classificação, especificamente, da despesa corrente, subdividindo-a em custo e despesa.

Esse estudo de caso revelou uma deficiência no que se refere à padronização de

procedimentos acerca das atividades de cada setor, por não ter sido encontrado um manual escrito de controle interno. A elaboração desse manual constitui-se na primeira providência a ser tomada pela GEX-STMA, caso haja o interesse na implementação de qualquer que seja o método de custeio escolhido.

Observou-se, ainda, pela análise da planilha dos gastos da GEX-STMA, que houve um déficit na ordem de R\$ 1.539.549,63, apurado pelo confronto entre o orçamento de gastos previsto e o executado, revelando que houve falha no planejamento orçamentário, o que comprova a urgência na integração da contabilidade de custos com a pública.

Essa comparação entre os gastos orçados e os realizados, prática rotineira em entidades privadas, não é realizada pela GEX-STMA, pois aquele déficit foi simplesmente “solucionado” mediante a edição da lei de abertura de crédito adicional (suplementar). Ocorre que as causas daquele déficit devem ser investigadas, mas, sem um instrumento de controle apropriado, dificilmente elas serão encontradas.

Ficou constatado, também, que, dentre os métodos de custeio aplicados pela contabilidade de custos e estudados neste trabalho, aquele que poderá ter mais chances de sucesso no INSS é o ABC, por ter sido possível elencar as atividades dos departamentos, de acordo com as respostas dos questionários e com o decreto que regulamenta a organização da entidade, e encontrar os direcionadores de custos adequados a cada uma, sem que houvesse a utilização de requisitos arbitrários ou duvidosos na sua escolha.

Como visto no decorrer do desenvolvimento da presente pesquisa, a adequabilidade do método de custos ABC na GEX-STMA, órgão público com a finalidade de prestar serviços a seus segurados, demonstra que é possível a sua implementação, pois a entidade já está organizada em departamentos, cada qual com atribuições bem definidas, o que, fundamentalmente, direcionou o foco desse estudo de caso sobre aquele método.

Portanto, o objetivo geral do trabalho de propor um sistema de custos a ser implantado na GEX-STMA foi atendido, pois ao delimitar as atividades dessa entidade, analisar o orçamento de gastos por meio das planilhas elaboradas pelo OFC e identificar o método de custeio mais adequado a ela, pôde-se seguramente propor o ABC como método de custeio a ser implementado na entidade e, assim, atender à legislação.

Ficam sugeridos, a título de recomendação e em prol do desenvolvimento da temática “custos no setor público”, os seguintes assuntos: a efetiva aplicação do modelo proposto, um estudo de caso baseado em outro método de custeio e a construção do Demonstrativo do Resultado Econômico (DRE) baseada em informações de apuração de custos no setor público.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 18. ed. São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. Decreto n. 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o regulamento da Previdência Social. **Sistema de legislação da Previdência Social**. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1999/3048.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

_____. Decreto n. 6.934, de 11 de agosto de 2009. Aprova a estrutura regimental do Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/2009/6934.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2010.

_____. Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre o Plano de Benefícios da Previdência Social. **Sistema de legislação da Previdência Social**. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1991/8213.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

_____. Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/43/2000/101.htm>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

_____. Constituição Federal. **Vade mecum**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. **Vade mecum**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Disponível em: <<http://www.tesouro.gov.br/>>. Acesso em: 10 mar. 2010.

BERTÓ, Dalvio José. **A lei de responsabilidade fiscal e os sistemas de custos**. In: Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Econômico e Social (IBDES). Disponível em: <http://www.ibdes.org.br/artigos/art_view.asp?codV=2>. Acesso em: 25 nov. 2009.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. São Paulo, Bookman, 2002.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 21. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

CRUZ, Flávio da (coord.). **Comentários à Lei 4.320**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
DIAS, Donaldo de Souza; SILVA, Mônica Ferreira da. **Como escrever uma Monografia**: Manual de elaboração com exemplos e exercícios. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas**: Teoria e prática no Brasil. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 138, p. 23-43, nov/dez. 2002.

HANSEN, Donr; Mowen, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

HORNGREN, C.; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/servidor_arquivos_est/>. Acesso em: 10 abr. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JUND, Sérgio. **Administração financeira e orçamentária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KERTZMAN, Ivan. **Curso prático de Direito previdenciário**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: Foco nas instituições e ações governamentais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MDT, **Manual de estrutura e apresentação de monografias**, dissertações e teses. 6. ed. Santa Maria: UFSM, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: [s.n.], 2009.

MÜLLER, Cláudio J. **A Evolução dos Sistemas de Manufatura e as Mudanças nos Sistemas de Controle e Custeio**. Porto Alegre: PPGEP/UFRGS, 1996. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção).

NEGLIORINI, Evanir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público**. Brasília: ENAP, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULO, Vicente; Alexandrino, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2010.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luíz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

REIS, Luciano; RIBEIRO, Priscila; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistema de custeio**. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

SILVA T., César Augusto (org.). **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito previdenciário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. tradução Robert Brian Taylor. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

WIEMER, Ana; RIBEIRO, Daniel. **Custos no Serviço Público**. IV Congresso USP: Demandas Sociais e Emergentes e a pesquisa contábil. São Paulo, SP, Brasil, 2004.

APÊNDICE A - Questionário

Nome do Setor:

1) Sobre o seu setor:

a) Área (aproximada):

b) Descreva as atividades desenvolvidas pelo Setor (em RESUMO):

2) Mão-de-obra:

a) Quantidade de servidores:

- Analistas:

- Técnicos:

- Estagiários:

- Médicos-peritos:

- Jornada de Trabalho de cada servidor:

- Jornada de Trabalho de cada estagiário:

b) Existem servidores em licença/cedido/afastado: () SIM () NÃO

Se a resposta anterior for positiva especifique o n.º de pessoas nessa condição e o respectivo cargo:

3) Materiais:

a) Quantidade de equipamentos de informática:

- computadores:

- notebooks:

- impressoras:

- scanners:

- outros (especifique):

b) Quantidade de mesas/cadeiras (TOTAL):

c) Quantidade de equipamentos de ar-condicionado:

d) Descreva os materiais utilizados pelo setor e sua quantidade aproximada

- folhas:

- outros materiais (não é necessário especificar):

APÊNDICE B– Organograma GEX - STMA

