



Especialização em
Contabilidade Pública

Gerenciamento de Custos Aplicados ao Setor Público

Frederick August Ferreira Chacon



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Contabilidade Pública

Gerenciamento de Custos Aplicados ao Setor Público

Frederick August Ferreira Chacon

Fortaleza



2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Gerenciamento de Custos Aplicados ao Setor Público

©2024 Copyright by Autores/Orgnizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República

Luiz Inácio Lula da Silva

Ministro da Educação

Camilo Sobreira de Santana

Presidente da CAPES

Denise Pires de Carvalho

Diretor de Educação a Distância da CAPES

Suzana dos Santos Gomes

Governador do Estado do Ceará

Elmano de Freitas da Costa

Reitor da Universidade Estadual do Ceará

Hidelbrando dos Santos Soares

Vice-Reitor

Dárcio Italo Alves Teixeira

Pró-Reitora de Pós-Graduação

Ana Paula Ribeiro Rodrigues

Coordenador da SATE e UAB/UECE

Francisco Fábio Castelo Branco

Coordenadora Adjunta UAB/UECE

Eloísa Maia Vidal

Direção do CESA

José Joaquim Neto Cisne

Editora da EdUECE

Cleudene de Oliveira Aragão

Coordenação Editorial

Eloísa Maia Vidal

Assistente Editorial

Nayana Pessoa

Projeto Gráfico e Capa

Roberto Santos

Revisão Textual

Eleonora Lucas

Diagramador

Francisco Saraiva

Conselho Editorial

Ana Carolina Costa Pereira

Ana Cristina de Moraes

André Lima Sousa

Antonio Rodrigues Ferreira Junior

Daniele Alves Ferreira

Erasmio Miessa Ruiz

Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos

Germana Costa Paixão

Heraldo Simões Ferreira

Jamili Silva Fialho

Lia Pinheiro Barbosa

Maria do Socorro Pinheiro

Paula Bittencourt Vago

Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita

Sandra Maria Gadelha de Carvalho

Sarah Maria Forte Diogo

Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Chacon, Frederick August Ferreira
Gerenciamento de custos aplicados ao setor
público [livro eletrônico] / Frederick August
Ferreira Chacon. -- Fortaleza, CE : Editora da UECE,
2025.

PDF

Bibliografia.

ISBN 978-85-7826-998-2

1. Administração pública 2. Custos - Controle
3. Gestão pública I. Título.

25-276693

CDD-350

Índices para catálogo sistemático:

1. Administração pública 350

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Todos os direitos reservados

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Av. Dr. Silas Munguba, 1700 – Campus Itaperi – Reitoria – Fortaleza – Ceará

CEP: 60714-903 – Tel: (085) 3101-9893

www.uece.br/eduece – E-mail: eduece@uece.br

Editora filiada à



Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Conceitos Básicos de Custos.....	9
1. Conceitos Básicos de Custos	11
2. Custos diretos e indiretos.....	12
3. Custos fixos e variáveis	17
3.1 Cálculo financeiro	18
3.2 Ponto de equilíbrio.....	21
Capítulo 2 - Sistemas de Custos no Setor Público.....	27
1. Acumulação de custos.....	30
2. Predeterminação de custos.....	31
3. Métodos de custeio	33
Capítulo 3 - Métodos de Custeio.....	37
1. Conceito.....	39
2. Custeio por absorção (tradicional)	40
2.1. Utilização do custeio por absorção.....	40
2.2. Vantagens do custeio por absorção segundo Wernke (2005). 40	
2.3. Desvantagens e críticas à sua forma de custeio (Souza apud Mauss; Souza, 2020)	41
2.4. Exemplo do Custo por Absorção	41
2.5 Escolha de critério de rateio	42
3. Custeio baseado em atividades ABC	44
3.1 Conceitos: ABC (Activity-Based Costing).....	44
3.2 Diferenças entre o custeio ABC e o Custeio por Absorção	45
3.3. Etapas para implementar o custeio ABC segundo Wernke (2005).....	48
3.4. Vantagens proporcionadas pelo Custeio ABC segundo Wernke (2005)	49
3.5. Limitações atribuídas ao custeio ABC segundo Wernke (2005).....	49
4. Custeio direto ou variável.....	49

Capítulo 4 - Normas, Legislação e Características do Serviço Público	55
1. Serviço	58
2. Serviço Público.....	58
3. Normas e Legislações	60
Capítulo 5 - Custos e Nova Gestão Aplicada ao Serviço Público	65
1. Contabilidade de custo	68
2. Nova gestão aplicada ao serviço público	69
Considerações Finais	76
Sobre o autor	81

Apresentação

Prezado estudante,

Analisar a gestão de custos no setor público é fundamental para verificar a melhoria dos serviços oferecidos pelo Estado à sociedade que vem, ao longo dos anos, cobrando serviços públicos de qualidade e maior transparência na aplicação dos recursos públicos. É importante destacar que há uma grande diferença entre o governo e a empresa. Para a empresa, o lucro é fundamental para a sua sobrevivência, enquanto para o governo não existe lucro, porém não deve haver prejuízo e nem desperdício. O objetivo de um governo deve ser prestar serviços públicos de qualidade com eficiência, eficácia e equilíbrio orçamentário, criando condições favoráveis para o crescimento e o desenvolvimento do país.

Para Mauss e Souza (2020), a implantação de um sistema de custos no setor público enfrenta dificuldades, sobretudo pela falta de cultura em relação ao uso desse sistema o conhecimento dos conceitos de custos por parte dos envolvidos diretos na sua utilização e a complexidade da criação de um novo ambiente organizacional.

A normatização da implantação do sistema de custos aplicados ao setor público vem sendo realizada pelos órgãos responsáveis. Em março de 2011, foi emitida a Portaria nº 157 da Secretária do Tesouro Nacional, que, no seu artigo 1º, cria o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal. No mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11 (Sistema de Informação de Custos do Setor Público), que estabelece a conceituação, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público (MAUSS e SOUZA, 2020).

Nas últimas décadas, a gestão das organizações vem passando por grandes transformações para atender às diversas críticas feitas ao setor público por sua ineficiência. Estas transformações buscam uma nova gestão pública baseada na transparência e na maior responsabilidade na atuação do governo. Com isso, surgiram os movimentos na busca pela melhoria na administração pública, que deram origem à nova gestão pública e à nova governança. (NEVES, 2017).

A nova gestão foca na eficácia para cumprir as ações prioritizadas e na eficiência para realizar as ações da melhor maneira possível, enquanto a governança relaciona-se ao processo que visa avaliar, direcionar e monitorar tais ações.

A busca constante pela melhoria da gestão teve o pioneirismo da Lei nº 4.320/1964, que estabelece importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no país, tendo como principal instrumento o orçamento público.

A gestão do sistema de custos no setor público foi beneficiada pela Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000) que estabelece normas e critérios para o equilíbrio fiscal das contas públicas e a gestão responsável dos recursos financeiros dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). A LRF estabelece mecanismos de transparência e controle fiscal, como a elaboração e publicação de relatórios de gestão fiscal, que devem demonstrar a situação das contas públicas, os limites de gastos e a evolução das receitas e das despesas ao longo do tempo. Isto permite que a sociedade acompanhe e fiscalize as ações dos governantes, promovendo uma gestão mais responsável e eficiente dos recursos públicos.

O principal objetivo deste livro é analisar os custos para a administração pública no que se refere à realização do orçamento público baseado na previsão de receita estimada pela análise de custos das diversas atividades das organizações, pois o orçamento público é o resultado do planejamento operacional de governo, em que são discriminados os montantes dos recursos a serem obtidos para fazer frente às despesas fixadas. Esta obra apresenta as possíveis mudanças na gestão dos serviços públicos com a nova gestão pública e a nova governança pública. Ela não se constitui de descobertas inéditas sobre o assunto, mas sim, de uma coletânea sobre o que existe de melhor sobre a matéria.

O autor

Capítulo

1

Conceitos Básicos de Custos

Objetivos

- Definir custos;
- Identificar as diferenças entre custos e despesas;
- Identificar as diferenças dos tipos de custos;
- Descrever o processo para calcular os custos diretos e indiretos.

1. Conceitos Básicos de Custos

O gerenciamento de custos visa estimá-los para a produção de bens e serviços, de modo a permitir que a organização possa planejar, controlar e monitorar todos os custos para o seu funcionamento, objetivando a obtenção de receita para constar do seu orçamento.

As empresas usam o custo para tomada de decisões em ações como lucratividade do produto, porém nem sempre elas podem precificar um produto com base no preço, estabelecido como custo mais lucro, pois cada vez mais o preço é fixado pelas leis do mercado (oferta e procura) onde o cliente deseja pagar o preço estabelecido pela concorrência do mercado. Isto não invalida a necessidade da utilização da análise dos custos, pois embora o preço seja fixado pelo mercado, a empresa tem que conhecer o seu custo para ter um lucro compatível com os investimentos. Logo, se o preço é fixado pelo mercado, quanto menor for o custo do produto, maior será o lucro.

Segundo Santos (2008), em negócios empresariais, a apuração, o controle e a análise dos custos são necessários justamente para poder formar preços de venda competitivos. A arte consiste em conhecer os custos marginais de cada produto ou serviço, de certa forma identificável com cada unidade vendida, e saber o custo para manter a fábrica e o comércio em funcionamento. Com isso, o preço de venda de um produto ou serviço é derivado da somatória do custo marginal mais lucro marginal.

Em um mercado competitivo, é fundamental o conhecimento da administração de uma empresa. Dentre as principais funções da empresa, pode-se destacar a Administração Financeira, que objetiva assegurar um melhor e mais eficiente processo empresarial de captação e alocação de

recursos de capital. Para realizar uma avaliação financeira, é imprescindível compreender corretamente os seguintes conceitos: gastos, investimentos, despesas e custos.

Os gastos são os desembolsos à vista ou a prazo para obtenção de bens ou serviços e são utilizados para descrever as ocorrências nas quais a empresa despende recursos ou contrai obrigações (dívidas) perante terceiros (fornecedores, bancos e outros) para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas (Chacon, 2023).

Os investimentos são gastos efetuados na aquisição de ativos (bens e direitos registrados em conta do Ativo Patrimonial) com a perspectiva de gerar benefícios econômico futuros. Consideram-se investimentos os bens de uso da empresa (máquinas, móveis, computadores, veículos e outros), os bens destinados à transformação (matéria-prima, material secundário e material de embalagem) ou consumo (material de expediente e limpeza), enquanto eles ainda não forem transformados ou consumidos (Chacon, 2023).

As despesas são os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam à obtenção de Receita. Esses gastos não são relacionados à produção, mas são necessários ao funcionamento da empresa, ou seja, são os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa. Consideram-se despesas os gastos com aluguel, salários, energia elétrica da administração, gastos com juros pagos por atraso na quitação de uma duplicata, tarifas de manutenção de conta bancária, gastos com comissões de vendedores e propaganda (Chacon, 2023).

Os custos são os gastos efetuados para a fabricação de produtos, para a aquisição de mercadoria para a revenda e para a realização de serviços. Portanto, matérias-primas consumidas, salários e encargos sociais dos operários da empresa, combustíveis, energia elétrica, água utilizada na produção, manutenção e depreciação das máquinas industriais, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo e outros itens empregados na produção devem ser considerados custos. Eles podem ser classificados, com relação aos produtos, em Diretos e Indiretos e com relação ao volume de produção em Fixos e Variáveis (Chacon, 2023).

2. Custos diretos e indiretos

Com relação aos produtos nos custos podem ser classificados em diretos e Indiretos. Os Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto.

Os materiais compreendem as matérias-primas, os materiais secundários e os de embalagem. As matérias-primas são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto, por exemplo: na confecção, é o tecido; na indústria de móveis, é a madeira; na piscicultura, são os peixes. Os materiais secundários são aqueles que entram com pequena participação na fabricação do produto e que são aplicados na composição e no acabamento do produto, por exemplo: na confecção, são os botões, as linhas e outros, na indústria de móveis, são os parafusos, a cola, o verniz e outros, na piscicultura, é a ração e outros. Os materiais de embalagem são aqueles destinados a acondicionar e proteger o produto durante o transporte e o armazenamento até o consumidor final, por exemplo: caixas de papelão, plástico bolha, caixas de isopor e outros. Os gastos com mão de obra compreendem os salários e encargos sociais do pessoal (operários) que trabalha diretamente na produção.

Os Gastos Gerais de Fabricação compreendem os demais gastos necessários à fabricação dos produtos e que tiverem sua medição do consumo, como: consumo de energia elétrica, medidas nas máquinas, depreciação, óleos e lubrificantes para as máquinas, peças de reposição para as máquinas e outros. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são facilmente identificados, sem a necessidade de se recorrer a algum tipo de divisão ou rateio mais complexo. Assim, não sendo produzida a unidade, esses gastos não ocorrem.

Os Custos Indiretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente no produto. Eles são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades utilizadas na fabricação da unidade dos produtos. Nesses casos, a atribuição dos custos indiretos acontece por intermédio de rateios, que consistem na divisão do montante de determinado tipo de custos entre produtos fabricados, tomando como critério a base de rateio, como: horas trabalhadas, volume fabricado e outros.

Os materiais indiretos dizem respeito àqueles de limpeza e manutenção das linhas de produção e os materiais secundários utilizados na produção que são impossíveis de identificação, pois são usados em vários produtos.

A mão de obra indireta compreende os salários e encargos sociais dos chefes de seção, dos gerentes e dos supervisores da fábrica que trabalham dando assistência a vários setores, sendo assim impossível a identificação do percentual dos salários e encargos sociais em relação a cada produto.

Os gastos gerais indiretos compreendem aqueles que têm dificuldades de identificação, pois eles são utilizados por vários produtos, por exemplo: a

energia elétrica e o consumo de água, quando não houver medidor em cada máquina, o aluguel da fábrica, entre outros.

Como se calcula o custo de um produto? Em seguida será apresentado um exemplo simples de cozimento de um doce de caju, adaptação do exercício de Ribeiro (1997): vamos acompanhar Melina na cozinha produzindo um doce de caju.

Saiba Mais



Receita do Doce de Caju

Ingredientes

3 kg de caju
300 gramas de açúcar
6 gramas de cravo da índia
6 copos de água

Modo de preparar

1 – Para fazer o doce de caju, o primeiro passo é separar a castanha do caju e cortar o talo. Depois, pique os caju com um grafo e aperte para libertar um pouco do suco.
2- Em seguida, coloque o açúcar e um pouco de água numa panela e leve ao fogo. Deixe cozinhar em fogo médio até o açúcar derreter e virar uma calda (tempo estimado 20 minutos), depois acrescente os caju e o cravo da índia.
3- Fique mexendo os caju, para não grudarem na panela, e adicione água sempre que necessário, cozinhe por cerca de 1 hora e quarenta minutos até os caju ficarem macios e dourados e a calda espessa.
4- Depois de tempo indicado, seu doce de caju estará pronto. Desligue o fogo e deixe esfriar antes de consumir.

Tempo de preparo: duas horas de cozimento.

Rendimento: 2 kg, aproximadamente, de doce de caju.

Melina levou duas horas para produzir 2 kg de doce de caju. Qual é o custo para produzir este doce? Suponhamos os seguintes preços pagos pelos ingredientes:

- 3 kg de caju	R\$ 30,00
- 300 gramas de açúcar	R\$ 1,50
- 6 gramas de cravo da índia	R\$ 0,50
Total	R\$ 32,00

Não podemos afirmar que o custo do doce de caju corresponde apenas aos gastos com a compra dos ingredientes, pois para Melina fazer o doce de caju, além dos ingredientes, foram utilizados: cozinha, mesa, panela, talheres, água, fogão, gás, e energia elétrica.

O Custo de Fabricação apresenta duas partes: a direta e a indireta. A direta é composta pelos gastos com aquisição dos ingredientes utilizados integralmente na fabricação (materiais) mais o custo das horas de trabalho (mão de obra). A soma desses gastos é denominada Custo Direto de Fabricação, pois suas quantidades e seus valores são facilmente identificados em relação ao produto. A indireta é composta pelos gastos com outros elementos que concorreram indiretamente na fabricação do doce de caju, como: aluguel, depreciação, gás e energia elétrica (gastos gerais de fabricação). Eles são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades utilizadas na fabricação da unidade dos produtos. Nesses casos, a atribuição dos custos indiretos acontece por intermédio de rateios, que consistem na divisão do montante de determinado tipo de custos entre produtos fabricados, tomando como critério a base de rateio, como: horas trabalhadas, volume fabricado e outros.

Com base no exemplo da fabricação do doce de caju, vamos apresentar alguns critérios que podem ser utilizados para ratear o valor dos Custos Indiretos:

Aluguel: critério (base) para rateio = horas de trabalho. Considerando que Melina paga R\$ 1.200,00 por mês de aluguel, o valor a ser considerado como custo indireto de fabricação é obtido por meio de seguinte cálculo: $R\$ 1.200,00 / 30 \text{ dias} = R\$ 40,00 \text{ por dia}$, considerando que se trabalha oito horas por dia. Logo, Melina trabalhou duas horas para fabricar o doce de caju, que correspondem o valor do custo de R\$ 10,00.

Gás: critério (base) para rateio = horas de trabalho. Suponhamos que Melina pagou R\$ 100,00 por um botijão de gás de 13 kg, e que sejam necessárias 100 horas para consumir todo o gás do botijão. Logo, para cada hora de gás consumido gastam-se R\$ 1,00. Sendo assim, para fazer o doce de caju, o fogão ficou ligado durante duas horas, o custo do gás consumido é: $2 \text{ horas} \times R\$ 1,00 = R\$ 2,00$

Energia Elétrica: critério (base) para rateio = horas de trabalho. Considerando que a média mensal paga com a energia elétrica é de R\$ 300,00 e que o cômodo da cozinha representa um consumo médio de 30% da conta diária da residência, o valor diário é de R\$ 10,00. Assim, o valor do custo da cozinha é 30% de R\$ 10,00 = R\$ 3,00 diário. Sendo assim, duas horas de fabricação correspondem: $R\$ 3,00 \times 2 \text{ hs} / 8 \text{ hs} = R\$ 0,75$

Utensílios e fogão (máquinas e equipamentos): critério (base) para rateio = horas de trabalho. Os utensílios e o fogão utilizados para fazer o doce de caju não se consomem durante um processo de fabricação, pois eles têm um tempo de vida útil maior, podendo ser utilizados na fabricação de muitos quilos de doce, durante alguns anos. O critério utilizado para incluir no Custo de Fabricação o valor gasto na aquisição desses bens é a depreciação. A depreciação é a perda de valor de um bem decorrente de seu uso, do desgaste natural ou de sua obsolescência. Por meio dela, considera-se como custo do período uma parcela do valor gasto na aquisição dos bens duráveis, em razão do tempo de vida útil estimada para os referidos bens. A depreciação pode ser calculada pelo método de unidades produzidas, em que a depreciação é igual ao valor original do bem, multiplicado pela taxa de depreciação.

A Receita Federal do Brasil, segundo a Instrução Normativa nº 1700, de 2017, estabelece que a taxa anual de depreciação para móveis e utensílios, máquinas e equipamentos é de 10% (do valor original) com vida útil de 10 anos. Suponhamos que os utensílios e o fogão têm um custo original de R\$ 3.600,00.

Depreciação anual = R\$ 3.600,00 x 10% = R\$ 360,00, logo a depreciação mensal R\$ 360,00/12 = R\$ 30,00

Sendo assim, a depreciação diária: R\$ 30,00/30 = R\$ 1,00, a referente a 2 horas é: R\$ 1,00 x 2/8 hs = R\$ 0,25

Mão de obra: critério (base) para rateio = horas de trabalho. O valor da mão de obra direta de Melina é calculado tomando como base o salário de uma confeitadeira que ganha: R\$ 2.400,00 mensal. Logo, R\$ 2400,00/30 = R\$ 80,00/dia/8hs, sendo assim, duas horas trabalhadas: R\$ 20,00.

Pode-se concluir que, para Melina fazer o doce de caju, os gastos foram os seguintes:

Materiais – compreendendo os ingredientes	R\$ 32,00
Mão de obra - compreendendo o trabalho da Melina	R\$ 20,00
Gastos Gerais de Fabricação (custos indiretos)	
Aluguel	R\$ 10,00
Depreciação	R\$ 0,25
Gás.....	R\$ 2,00
Energia elétrica	R\$ 0,75
Total.....	R\$ 65,00

Observação: os Custos Indiretos de Fabricação, normalmente, englobam, também, os materiais indiretos e a mão de obra indireta.

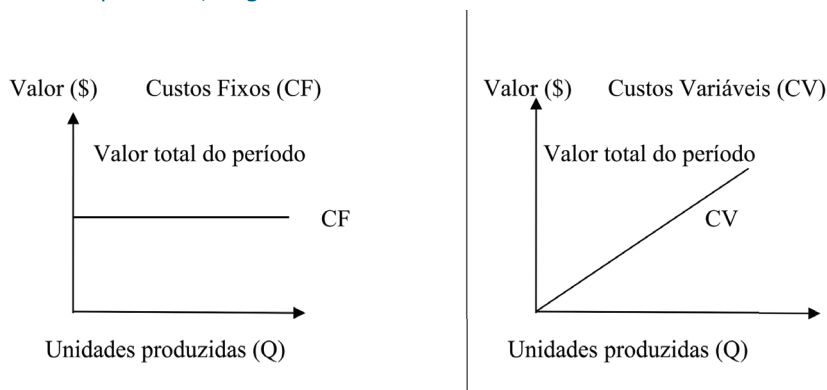
Com isso, os 2 kg de doce de caju tiveram um custo de R\$ 65,00. Sendo assim, o custo é composto por três elementos: **materiais + mão de obra + gastos gerais de fabricação**.

3. Custos fixos e variáveis

Os custos fixos são aqueles valores totais que tendem a permanecer constantes mesmo havendo alteração na quantidade produzida, isto é, independente do volume de produção do período, eles não se alteram e mesmo que a quantidade de peças produzidas seja maior ou menor, eles terão o mesmo valor, por exemplo: aluguel da fábrica, depreciação das máquinas, salários e encargos sociais da supervisão e outros. Os custos fixos estão relacionados com os indiretos de fabricação, por não guardarem proporção com as quantidades dos produtos fabricados, salvo algumas exceções, como a depreciação, que é um custo direto, pois incide direto na produção e é facilmente quantificável. A depreciação é fixa, pois, independentemente da quantidade produzida, ela é contabilizada anualmente com o mesmo valor (Figura 1).

Os custos variáveis são aqueles que variam em função das quantidades produzidas, isto é, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período. Um exemplo de custo variável é a matéria-prima, pois se, para produzir uma mesa, se gasta R\$ 100,00 de madeira, logo, para produzir dez mesas, serão gastos R\$ 1.000,00. Outro exemplo é a mão de obra direta, pois quanto maior a quantidade produzida, maior será a quantidade de operários na linha de produção (Figura 1).

Figura 1 - Representação gráfica dos custos fixos e variáveis

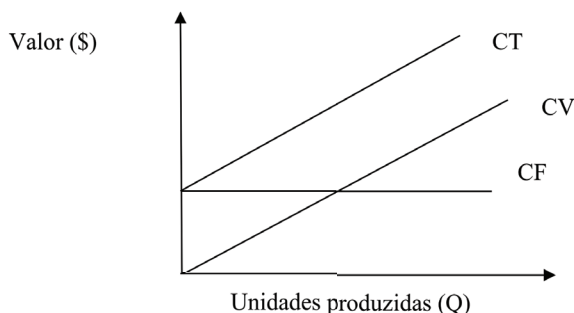


Fonte: Elaboração do autor.

O Custo Total é a somatória dos custos fixos e variáveis, e pode ser representado graficamente conforme a Figura 2:

Figura 2 - Representação gráfica do Custo Total (CT)

$$\text{Custo Total} = \text{Custos Fixos} + \text{Custos Variáveis}$$



Fonte: Elaboração do autor.

3.1 Cálculo financeiro

Para demonstrar a utilização dos custos fixos e variáveis, a seguir serão apresentados os cálculos financeiros de uma atividade comercial, tomando como exemplo um projeto de piscicultura em tanques-redes, muito comum no interior do nordeste brasileiro.

Os investimentos compreendem, geralmente, os gastos com a obtenção de bens de uso da empresa (Tabela 1). Nesse item, são lançados os gastos referentes aos investimentos em infraestrutura da atividade da piscicultura. Os custos de produção foram apurados com base na prática dos produtores, sendo diferenciados entre os fixos e variáveis. Considera-se, entre os fixos: depreciação linear (equipamentos, viveiros e benfeitorias); remuneração do capital (sobre investimento); mão de obra indireta; taxas e impostos. E entre os custos variáveis estão: matéria-prima (alevinos) insumos (ração, fertilizantes, kit para análise de água); assistência técnica e mão de obra direta e temporária.

a. Investimento

Tabela 1

Itens e valores do Investimento Fixo para produção de tilápias em 16 tanques-rede, em R\$, em junho de 2023:			
Equipamento	Quantidades	Valor (R\$)	Vida útil (ano)
Barco de alumínio 5m	1	7.000,00	10
Motor de polpa 2 tempos, 15 hp	1	9.000,00	10
Balança de precisão	1	800,00	10
Medidor de O ²	1	1.600,00	10

continuação da Tabela 1

Itens e valores do Investimento Fixo para produção de tilápias em 16 tanques-rede, em R\$, em junho de 2023:			
Equipamento	Quantidades	Valor (R\$)	Vida útil (ano)
Computador	1	3.000,00	10
Impressora	1	400,00	5
Mesa para computador	1	400,00	10
Cadeira para computador	1	200,00	10
Tanque-rede	16	32.000,00	10
Berçário	4	8.000,00	10
Balsa de despesca	1	4.000,00	8
Galpão	1 (54m ²)	15.000,00	20
Escritório	1 (35 m ²)	10.000,00	20
Taxas de licenciamento	--	--	--
Outros	--	--	--
Total		91.400,00	

b. Custos

Tabela 2

Custo fixo e variável					
Item	Quantidade	Preço Unitário (R\$)	Valor total mês (R\$)	Valor total ciclo (R\$)	Valor total ano (R\$)
CUSTO FIXO (CF)					
a. Mão de obra					
Mão de obra permanente (salário);	3	1.320,00	3.960,00	--	47.520,00
Encargos (43%);					
Mão de obra técnica (salário);	3	567,60	1.702,80	--	20.433,60
Encargos (43%);				--	24.000,00
Energia Elétrica (KW/h);	1	2.000,00	2.000,00	--	10.320,00
Depreciação (10%) s/Investimento fixo;	1	860,00	860,00	--	588,00
Manutenção (2,5%) s/Investimento fixo;	100	0,49	49,00		8.340,00
Juros sobre o Capital Investido (6%) s/Investimento fixo.					2.085,00
TOTAL					118.290,00
CUSTO VARIÁVEL (CV)					
Alevinos Tipo I (milheiros) por ciclo (seis berçários/ano);	24	130,00	--	3.120,00	9.360,00

continuação da Tabela 2

Custo fixo e variável					
Item	Quantidade	Preço Unitário (R\$)	Valor total mês (R\$)	Valor total ciclo (R\$)	Valor total ano (R\$)
Ração 36% PB (kg/mês) (alevinos);					
Ração 32% PB (kg/mês) (alevinos);					1.620,00
Ração 28% PB (kg/mês) (engorda);	90	6,00	540,00	540,00	7.425,00
Mão de obra temporária	450	5,50	2.475,00	2.475,00	41.976,00
(sem especialização)	1.350	5,30	6.996,00	13.992,00	7.920,00

Custo fixo e variável					
Item	Quantidade	Preço Unitário (R\$)	Valor total mês (R\$)	Valor total ciclo (R\$)	Valor total ano (R\$)
TOTAL	2	1.320,00			68.301,00
Custo Variável de mão de obra especializada	Quantidade	Preço de 6 H/T/D R\$	Valor semanal (cinco dias)	Valor total de três ciclos	Valor total anual
Hora Técnica (H/T)					
Profissional temporário (nível superior)					
Administrador de Produção.	1	2.742,00	13.710,00	41.130,00	41.130,00
Preço H/T= R\$ 457,00					
Dia(D)= 6 H/T					
CUSTO TOTAL (CF + CV) 118.290,00 + (68.310,00 + 41.130,00) = 227.730,00					

Observação: os honorários do Administrador de Produção/Projeto são estabelecidos pela Federação Nacional dos Administradores – FENAD (www.fenad.com.br).

c. Viabilidade econômica do Projeto

O projeto contém 16 tanques-redes para o cultivo da tilápia colocados no organismo aquático.

Produção: na primeira, fase com duração de sessenta dias, implantar quatro berçários (1,88 x 1,88 x 1,10) contendo cada um a quantidade 6.000 alevinos (peso individual de uma grama). Na segunda fase, com duração de 120 dias, cada berçário transferirá os alevinos para quatro tanques-redes de engorda (6 m³).

No final deste período, os peixes deverão ser despesados com o peso de 600 a 700 gramas.

A Receita Anual (R\$) = Produção Anual x Preço Unitário

Durante o ano base, dois ciclos de produção completos são executados. A produção de peixe do ciclo é de 20.000 unidades, logo a produção anual é de 40.000 unidades. O peso do peixe estimado, após a engorda, é de 0,7 kg. Assim, teremos: 40.000 x 0,7 = 28.000 kg. O valor do quilograma do peixe na beira do açude, sem considerar o frete de transporte, em 2023, é de R\$ 14,00. Logo, a Receita Anual é = 28.000 x 14,00 = R\$ 392.000,00.

Tabela 3

Índices e Resultados	
Índices e Resultados	Modelos Produtivos
Nº total de tanque-rede	16
Produção anual /kg/ano)	28.000
Preço de venda (R\$/kg)	14,00
Investimento Fixo Total (R\$)	91.400,00
Receita Anual (R\$)	392.000,00

A viabilidade econômica do projeto de piscicultura está representada a seguir conforme a Tabela 4.

Tabela 4

Demonstração da viabilidade econômica.		
Item	Especificação	Valor
1	Receita Anual	392.000,00
2	Custo variável	109.440,00
3	Margem de Contribuição (1 - 2)	282.560,00
4	Custo Fixo	118.290,00
5	Lucro Operacional (3 - 4)	164.270,00
6	Contribuição Social (10%) s/item 5	16.427,00
7	Subtotal (5 - 6)	147.843,00
8	Imposto de Renda (2,5% s/item 7)	3.696,07
9	Lucro Líquido (7 - 8)	144.146,93
10	Lucratividade (9:1 x 100)	36,7%
11	Taxa de Retorno	0,66 ou 66%
12	Prazo de Retorno do Investimento	1,43 anos

Observação: Retorno de capital (lucro) = receita total (R\$) – custo total (R\$) – (depreciação mais juros)
 $392.000,00 - 227.730,00 - (8.340,00 + 5.004,00) = 150.926,00$

Taxa de retorno do capital (%) = retorno de capital (R\$) dividido pelo custo total (R\$)

$150.926,00 / 227.730,00 = 0,66$ ou 66%

Período de recuperação do capital = custo total dividido pela soma do lucro com a depreciação.

$227.730,00 / (150.926,00 + 8.340,00) = 1,43$

3.2 Ponto de equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio é conceituado como o nível de valor (\$) em unidades físicas, no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. O número de unidades vendidas no Ponto de Equilíbrio é o suficiente para a empresa cobrir seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro. No ponto de equilíbrio, a empresa não apresenta nem lucro e nem prejuízo. Isso ocorre quando as receitas geradas pelas vendas são suficientes apenas para cobrir os custos. O lucro somente começa a ocorrer com as vendas adicionais, após ter sido atingido o ponto de equilíbrio. Com isso, acima do ponto de equilíbrio, a empresa terá

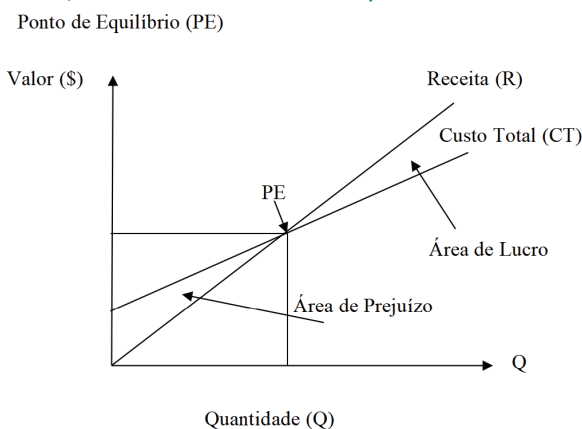
lucro e abaixo dele incorrerá em prejuízo, conforme a Figura 3. Conhecer a técnica de cálculo do ponto de equilíbrio permite simular os efeitos das decisões a serem tomadas sobre a redução ou o aumento de atividades, preços, custos e outros. A aplicação do ponto de equilíbrio é utilizada principalmente quando se produz um único produto; mais de um produto, desde que todos tenham a mesma margem de contribuição; em uma linha de produção que se possa estabelecer o ponto de equilíbrio por unidade de produção (horas, quilogramas, litros e outros) (Chacon, 2023).

O Ponto de Equilíbrio pode receber três denominações distintas: Ponto de Equilíbrio Contábil; Ponto de Equilíbrio Financeiro e Ponto de Equilíbrio Econômico.

O Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) em valor (\$) permite calcular o valor mínimo de vendas (em \$) que a empresa deve conseguir para que não tenha lucro nem prejuízo. No PEC, a margem de contribuição é capaz de cobrir todos os custos e despesas fixos de um período. O PEC em unidade informa a quantidade de produtos (metros, quilos, litros, peças e outros) que deve ser vendida para que o resultado do período seja nulo (não haja lucro nem prejuízo) (Chacon, 2023).

O Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) diferencia-se do PEC por considerar que, além de suportar os custos e despesas fixas, a margem de contribuição deve cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa. O custo de oportunidade representa a remuneração mínima necessária para que a riqueza da empresa não diminua. Isto será possível se ocorrer um aumento do valor de mercado da empresa ou pela geração de lucros ou, então, pela combinação de ambos (Chacon, 2023).

Figura 3 - Representação Gráfica do Ponto de Equilíbrio



Fonte: Elaboração do autor.

O Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) é obtido considerando-se como custos e despesas somente os gastos que geram desembolsos no período, portanto, desconsiderando, a depreciação contida nos custos e despesas fixos. Outras dívidas que tenha de saldar no período, como empréstimos e financiamentos bancários, aquisição de bens e outros, devem ser incluídos nos custos e despesas fixos. Sendo assim, a margem de contribuição deverá suportar os custos e despesas fixos sem a depreciação mais as dívidas do período (Chacon, 2023).

a. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC):

Margem de Contribuição = Preço de venda unitário – Custos e despesas variáveis unitários

$$PEC = \frac{\text{Custos e despesas fixos}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

b. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE):

Custos de oportunidade = Lucro desejado

$$PEE = \frac{\text{Custos e despesas fixos} + \text{Custo de oportunidade}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

c. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF):

$$PEF = \frac{\text{Custos e despesas fixos} - \text{Depreciação}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

d. Cálculo do ponto de equilíbrio na piscicultura

O estudo do ponto de equilíbrio na piscicultura é muito importante para verificar a viabilidade do projeto, pois se faz necessário saber a quantidade mínima de quilogramas produzida no período para não ter prejuízo, o que implicará na quantidade de tanques-rede instalados para que a empresa tenha um retorno financeiro no menor espaço de tempo, Quadro 1. No nosso estudo, será utilizado o ponto de equilíbrio contábil e utilizaremos os dados das Tabelas 3 e 4:

Quadro 1

Cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil e da Quantidade de Equilíbrio	
Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) em R\$	$PEC = \frac{CF}{MC/R}$
Custos Fixos (CF)	
Margem de Contribuição (MC) anual	
Receita Anual (R)	$PEC = \frac{118.290,00}{282.560,00/392.000,00} = R\$ 164.291,67$
Obs: Ao valor dos custos fixos mensais pode ser adicionado o valor das despesas fixas do período, conforme a situação exigir.	
Ponto de equilíbrio Contábil em Unidades (Q) = Quantidade de Equilíbrio	$R = P.Q \quad CT = CF + CV$
Receita (R\$): R	$CV = Cvu \cdot Q$
Produção Anual (kg): QT	$R = L + CT$, para PE, $L = 0$, logo $R = CT$
Quantidade (kg) : Q	Então: $P.Q = CF + CV$, logo: $P.Q = CF + Cvu.Q$
Preço de venda do kg (R\$): P	$CF = P.Q - Cvu.Q$, logo $CF = Q (P - Cvu)$
Custo Total (R\$): CT	$Q = \frac{CF}{(P - Cvu)}$
Custo Fixo (R\$): CF	$Q = \text{quantidade em quilogramas que deve ser produzido para não ter prejuízo (Quantidade de Equilíbrio).}$
Custo Variável (R\$): CV	$Cvu = \frac{CV}{Q T} = \frac{109.440,00}{28.000} = 3,90$
Custo variável unitário por kg: Cvu	$Q = \frac{118.290,00}{(14,00 - 3,90)} = 11.711,88 \text{ kg}$
Lucro (R\$): L	então o PE = $11.711,88 \times 14,00 = R\$ 163.966,32$
Margem de Contribuição: (P - Cvu)	

Fonte: Elaboração do autor.

A terminologia contábil adotada em custo governamental segue a seguinte padronização, conforme o Quadro 2:

Quadro 2

Termos Contábeis Adotados a Custo Governamental	
Termo	Descrição
Gasto	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Investimento	É um gasto ativado em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo. São baixados em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento ou perecimento.
Custos	São gastos com bens ou serviços utilizados para produção de outros bens ou serviços.
Desembolso	É o pagamento resultante da compra de um bem ou serviço.
Custo direto	Todo o custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio.
Custo indireto	Não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessita de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio ou direcionadores.
Custo fixo	É o que não leva em consideração as oscilações de produção, tendo, portanto, o seu valor constante no intervalo relevante de atividade.
Custo variável	Têm seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação na produção e execução dos serviços.
Objeto de custo	Qualquer entidade geradora de custo, como produto, departamentos, divisões, processos, grupo de produtos ou atividades para qual os custos são medidos ou atribuídos.

Fonte: Mauss e Souza (2020)

Síntese do Capítulo



Os custos são os gastos efetuados para fabricação de produtos, para aquisição de mercadoria para revenda e para a realização de serviços. Portanto, matérias-primas consumidas, salários e encargos sociais dos operários da empresa, combustíveis, energia elétrica, água utilizada na produção, manutenção e depreciação das máquinas industriais, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo e outros itens empregados na produção devem ser considerados custos. As despesas são os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam à obtenção de Receita. Esses gastos não são relacionados à produção, mas são necessários ao funcionamento da empresa, ou seja, são os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa. Consideram-se despesas os gastos com aluguel, salários e energia elétrica da administração, os gastos com juros pagos por atraso na quitação de uma duplicata e tarifas de manutenção de conta bancária e gastos com comissões de vendedores e propaganda.

O Custo de Fabricação apresenta duas partes: a direta e a indireta. A direta é composta pelos gastos com aquisição dos ingredientes utilizados integralmente na fabricação (materiais) mais o custo das horas de trabalho (mão de obra). A soma desses gastos é denominada Custo Direto de Fabricação, pois suas quantidades e seus valores são facilmente identificados em relação ao produto. A indireta é composta pelos gastos com outros elementos que concorreram indiretamente na fabricação do doce de caju, como: aluguel, depreciação, gás e energia elétrica (gastos gerais de fabricação). Eles são assim denominados por ser impossível uma segura identificação de seus valores e quantidades utilizadas na fabricação da unidade dos produtos. Nesses casos, a atribuição dos custos indiretos acontece por intermédio de rateios, que consistem na divisão do montante de determinado tipo de custos entre produtos fabricados, tomando como critério a base de rateio, como: horas trabalhadas, volume fabricado e outros.

Os custos fixos são aqueles valores totais que tendem a permanecer constantes mesmo havendo alteração na quantidade produzida, isto é, independente do volume de produção do período, eles não se alteram e, mesmo que a quantidade de peças produzidas seja maior ou menor, eles terão o mesmo valor, por exemplo: aluguel da fábrica, depreciação das máquinas, salários e encargos sociais da supervisão e outros. Os custos variáveis são aqueles que variam em função das quantidades produzidas, isto é, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período.

Atividades de avaliação



1. O que são custos e qual a sua principal importância para a formação do preço do produto?
2. Os custos podem ser classificados com relação aos produtos em Diretos e Indiretos. O que são custos Diretos e Indiretos?
3. Os custos podem ser classificados com relação ao volume de produção em Fixos e Variáveis. O que são custos Fixos e Variáveis?

Capítulo

2

Sistemas de Custos no Setor Público

Objetivos

- Identificar o sistema de custos de uma organização;
- Explicar os modelos de acumulação de custos;
- Diferenciar custo-padrão do custo-meta;
- Identificar os métodos de custos.

Introdução

Inicialmente, abordamos os conceitos básicos de custos. Nesta unidade vamos adentrar na análise da gestão operativa para fins de apuração de custos, aplicado na gestão pública. Os sistemas de custos levam sempre em consideração dois aspectos básicos: a natureza do processo produtivo e o tipo de registro de custo a se utilizar.

Segundo Mauss e Souza (2020), a natureza do processo relaciona-se à forma com que o produto é manufaturado ou o serviço é prestado. Nesse aspecto, há basicamente duas modalidades: produção contínua e produção sob encomenda. É a partir daí que será definido o modelo de acumulação de custos: por processo ou por ordem.

Os sistemas de produção contínuos são empregados quando existe alta uniformidade na produção e demanda de bens ou serviços, fazendo com que os produtos e os processos produtivos sejam totalmente interdependentes, favorecendo a sua automatização. É chamado de contínuo porque não se consegue facilmente identificar e separar dentro da produção uma unidade do produto das demais que estão sendo feitas. Os sistemas sob encomenda têm como finalidade a montagem de um sistema produtivo voltado para o atendimento de necessidades específicas dos clientes, tendendo para a oferta por unidade. Os autores entendem que os custos são acumulados no subsistema de contabilidade financeira para posteriormente serem alocados aos objetos de custeio, via métodos de custeio. Um sistema de custos para área governamental pode ser estruturado em: Sistema de acumulação de custos; Sistema de predeterminação de custos; e Princípios e métodos de custeio.

1. Acumulação de custos

Os sistemas de acumulação de custos têm como objetivo fazer o levantamento e o acúmulo dos custos de fabricação no decorrer da produção, ou seja, levar em conta a forma de organização produtiva das empresas para determinar o valor dessa produção (Souza, 2016).

O sistema de acumulação de custos, segundo Mauss e Souza (2020), é o processo de acumular os custos de acordo com o sistema de produção ou execução de serviços, que pode ser caracterizado pela produção contínua e ininterrupta (por processo) ou por encomenda (por ordem). O sistema de acumulação de custos é também o ato de reconhecê-los e registrá-los, definindo, assim, como a organização acumula os custos incorridos. É criado um banco de dados que permite aos gestores a análise das informações para ajudar na tomada de decisão e na visualização dos custos mais relevantes (Hansen; Mowen apud Souza, 2016).

Segundo Souza (2016), o sistema de custos por processo encontra-se geralmente onde há uma produção em massa de unidades idênticas em sequência de vários processos, dividindo-se os custos acumulados de um período pela quantidade produzida no período, para se chegar a custos unitários e médios. O custeio por processo é o método de custeio em que os custos são atribuídos igualmente a unidades homogêneas, em determinado período, e é utilizado quando a produção é feita em fluxo contínuo.

Os serviços públicos prestados de forma contínua, como consultas médicas e odontológicas, requerem um sistema de acumulação de custos por processo, pois os custos devem ser acumulados continuamente durante o período que se queira mensurar, por natureza de custo (Mauss; Souza, 2020).

A produção contínua (acumulação por processo) fabrica produtos de mesma natureza, intercambiáveis, de forma contínua, sem interrupção, utilizando o mesmo processo de fabricação com poucos ajustes na linha de produção. Estes sistemas de produção são empregados quando existe alta uniformidade na produção e demanda de bens ou serviços, fazendo com que os produtos e os processos sejam interdependentes, favorecendo a sua automatização. Exemplo: produção de petróleo e derivados; produção de energia elétrica; produção de produtos químicos; serviço de monitoramento por radar; consultas médicas; e outros.

Na produção contínua, os custos são apropriados (acumulados) em contas que agregam toda uma linha de produção com aplicação de métodos de rateio de custos. Elas são encerradas em período de tempo regulares como: semanal, mensal, trimestral e outros. Os custos de serviço contínuo devem ser acumulados continuamente durante o período considerado. A ob-

tenção do custo unitário é possível ser encontrada dividindo o custo total pela quantidade física dos serviços prestados naquele período considerado.

A produção por encomenda (por ordem) tem a finalidade de produzir produtos voltado para o atendimento da necessidade dos clientes, com baixas demandas. A produção ocorre em pequena escala e o sistema é bastante flexível e pode produzir produtos heterogêneos durante o mesmo processo, basta fazer ajuste no maquinário. Como vários produtos são produzidos simultaneamente e utilizam os mesmos maquinários, alguns produtos sofrem paradas no seu processo de produção, por isso ela é chamada de produção intermitente. Exemplo: fabricação de móveis; fabricação de máquinas e ferramentas; serviços de escritório de advocacia; e outros.

É importante destacar que na produção por ordem, os custos são apropriados (acumulados) em contas segregadas por ordem de produção seja de um produto ou lote de produtos. Sendo assim, essas contas são encerradas com o fim da produção da ordem, quando ocorrerão os custeamentos dos produtos e serviços.

Algumas diferenças entre os sistemas de acumulação de custos por ordem de produção e por processo, encontram-se no Quadro 3.

Quadro 3

Diferenças entre os sistemas de acumulação de custos por ordem e processo	
Acumulação por Ordem de Produção (por encomenda)	Acumulação por Processo (contínua)
As ordens de produção são executadas a cada período, cada qual com especificações diferentes.	Um único produto é fabricado continuamente ou por vários períodos. Todas as unidades fabricadas são iguais.
Os custos são acumulados por ordem, de forma individual	Os custos são acumulados por departamento
O custo unitário é calculado por ordem	Os custos unitários são calculados por departamento.

Fonte: adaptação de Souza, 2016

2. Predeterminação de custos

Sistema de predeterminação de custos está associado ao modelo de mensuração das atividades de gestão. Visa direcionar as decisões e a avaliação dos gestores por meio da fixação de padrões quando do planejamento na elaboração do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual). Caracteriza-se pela utilização do custo-padrão e do custo meta, os quais independem do método de custeio utilizado, visto que são ferramentas utilizadas de forma concomitante com tais métodos (Mauss; Souza, 2020).

O custo-meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de produtos ou serviços e objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase

de projeto, considerando fatores externo, a estrutura e qual o resultado que a organização deseja obter (Sakurai apud Mauss; Souza, 2020).

O custo-padrão é calculado e determinado para a fase de produção dos produtos e serviços, porém antes de serem produzidos, ou seja, *ex ante*. Há uma presunção ou predeterminação dos custos para determinação de padrões no planejamento para a posterior comparação entre custos previstos e os incorridos para a realização de análises, controle dos desvios que ocorreram e a avaliação do desempenho da organização (Hansen; Mowen, apud Souza, 2016).

O custo padrão representa o custo teórico de produção ou aquisição de um produto ou serviço com base em certos padrões predefinidos. Esses padrões podem incluir custos de matéria-prima, mão de obra, despesas gerais e outros fatores que impactam o custo final. Ele tem como objetivo principal fornecer uma base consistente e previsível para as operações de uma organização, facilitando a gestão de custos e a tomada de decisão.

O custo real está relacionado aos custos totais incorridos e registrados na realização do trabalho executado durante um determinado período de tempo para uma atividade do cronograma ou um componente da estrutura analítica do projeto. Ele é calculado através dos métodos de custeio (por absorção, variável e outros) e deve ser comparado com o custo padrão para identificar e analisar as variações ocorridas e tomar as medidas necessárias para corrigir as distorções, ineficiências e controlar os desperdícios.

Pode-se concluir que os sistemas de custo-meta e custo-padrão são técnicas complementares e não excludentes, o primeiro é aplicado na fase de planejamento e desenvolvimento do projeto e o segundo é aplicado na efetivação da produção. Logo o primeiro serve de base para elaboração do segundo.

Segundo Mauss e Sousa (2020), pode-se comparar de forma constante o custo real calculado através dos métodos de custeio (por absorção, direto ou outros) com o padrão predeterminado, possibilitando, assim, identificar e analisar as variações ocorridas e tomar as medidas necessárias para corrigir as distorções, ineficiências e controlar os desperdícios.

Souza (2016) expõe que os custos padrões são mais eficazes para o planejamento e controle dos custos que a maioria dos custos históricos, porque são utilizados com eficiência para elaboração dos planos orçamentários. Os parâmetros estabelecidos no planejamento possibilitam o controle da eficiência do consumo de recursos pelas áreas de responsabilidade e também induzem a melhorias contínua e a redução de custos.

Para se medir desempenhos, promover a melhoria contínua dos processos, bem como racionalizar processos e serviços, o gestor deve fixar o

custo padrão para todas atividades e serviços públicos produzidos pelo Estado, pois tanto o custo-padrão e o custo meta são ferramentas de análise de custos para estabelecer uma forma de gestão estratégica de custos. Esta estratégia visa estabelecer parâmetro para orientar os seus colaboradores, repassando uma forma de controlar e gerir suas ações no sentido de minimizar os custos de suas atividades, permanecendo o mais eficiente possível dados os parâmetros estabelecidos.

3. Métodos de custeio

Método de custeio é a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado. Os métodos de custeio são ferramentas que ajudam os gestores a calcular as despesas originadas pela fabricação de um produto. A aplicação desta técnica garante a saúde dos negócios, pois permite a identificação do valor gasto em uma produção, o que permite a precificação da mercadoria (preço justo), pois o preço justo tem que ser capaz de cobrir todas as despesas envolvidas no processo produtivo.

O objeto de custeio pode ser uma operação, uma atividade, um conjunto de atividades, um produto, um departamento e outros. Existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visado pela organização: custeio variável; custeio por absorção; e custeio ABC. A implementação de um método de custeio eficiente em um negócio está ligada ao entendimento dos profissionais envolvidos sobre como deve ser calculado o custo de determinados produtos.

O custeio variável é o método mais usado por organizações comerciais e industriais. O seu cálculo se baseia apenas nos gastos variáveis para definir os preços de venda dos produtos. Neles incluem-se as despesas que variam de acordo com o faturamento e o volume de produção.

O custeio por absorção é o único que consegue atender às exigências contábeis e fiscais com eficiência, pois engloba todos os montantes relativos ao custo unitário das mercadorias vendidas. Nele se considera cada despesa variável e fixa oriunda do processo produtivo.

O método de custeio ABC, também conhecido como *Activity-Based Costing*, é uma técnica complexa que se refere ao rastreamento dos custos de todas as fases das operações executadas pelas organizações. Esta técnica incluem a possibilidade de averiguar com precisão os custos indiretos que não são ligados ao processo produtivo, contribuindo para melhorias contínuas no desempenho da organização e na qualidade das mercadorias.

Síntese do Capítulo



Os sistemas de custos levam sempre em consideração dois aspectos básicos: a natureza do processo produtivo e o tipo de registro de custo a se utilizar. A natureza do processo relaciona-se à forma com que o produto é manufaturado ou o serviço prestado. Nesse aspecto, há basicamente duas modalidades: produção contínua e produção sob encomenda. É a partir daí que será definido o modelo de acumulação de custos: por processo ou por ordem.

O sistema de acumulação de custos é o processo de acumular os custos de acordo com o sistema de produção ou execução de serviços, que pode ser caracterizado pela produção contínua e ininterrupta (por processo) ou por encomenda (por ordem). O custeio por processo é o método de custeio em que os custos são atribuídos igualmente a unidades homogêneas, em determinado período, e é utilizado quando a produção é feita em fluxo contínuo. Já a produção por encomenda (por ordem) tem a finalidade de produzir produtos voltado para o atendimento da necessidade dos clientes, com baixas demandas. A produção ocorre em pequena escala e o sistema é bastante flexível e pode produzir produtos heterogêneos durante o mesmo processo, basta fazer ajuste no maquinário.

Sistema de predeterminação de custos caracteriza-se pela utilização do custo-padrão e do custo meta, os quais independem do método de custeio utilizado, visto que são ferramentas utilizadas de forma concomitante com tais métodos. O custo-meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de produtos ou serviços e objetiva predeterminar o seu custo ainda na fase de projeto, considerando fatores externo, a estrutura e qual o resultado que a organização deseja obter. O custo-padrão é calculado e determinado para a fase de produção dos produtos e serviços, porém antes de serem produzidos, ou seja, *ex ante*. Há uma presunção ou predeterminação dos custos para determinação de padrões no planejamento para a posterior comparação entre custos previstos e os incorridos para a realização de análises, controle dos desvios que ocorreram e a avaliação do desempenho da organização.

Método de custeio é a técnica operacional utilizada para identificar e associar um custo ao objeto que está sendo custeado. Os métodos de custeio são ferramentas que ajudam os gestores a calcular as despesas originadas pela fabricação de um produto. Existem diferentes métodos de custeio, que são adotados de acordo com os objetivos visado pela organização: custeio variável, custeio por absorção e custeio ABC.

Atividades de avaliação



1. Da análise dos sistemas de custos, qual o objetivo principal você destacaria deste sistema?
2. Sistema de predeterminação de custos caracteriza-se pela utilização do custo-padrão e do custo meta. Explique as diferenças entre eles.
3. Os métodos de custeio são ferramentas que ajudam os gestores a calcular as despesas originadas pela fabricação de um produto. Cite e explique os métodos de custeio.

Capítulo

3

Métodos de Custeio

Objetivos

- Diferenciar os métodos de custeio;
- Explicar o método de custeio por absorção;
- Explicar método de custeio ABC;
- Explicar o método de custeio variável.

Introdução

A atribuição de valores confiáveis aos custos dos produtos passou a constituir um dos principais objetivos gerenciais na atualidade, tanto para a divulgação em demonstrações financeiras periódicas do montante do estoque final e quanto do custo dos produtos vendidos.

Para que isso seja possível, é imprescindível que a entidade disponha de um sistema de gestão de custos que consiga mensurar e alocar os custos aos produtos da forma mais precisa possível, isto é, calcular o custo unitário total de cada produto, assumindo o custo unitário total como resultante da soma dos custos variáveis aos custos fixos, ou a soma dos custos diretos aos custos indiretos, atribuídos aos produtos.

1. Conceito

As empresas precisam apurar os seus custos para atendimentos legais e para conhecimento dos custos para a fim de decisões corretas, sendo assim, surgem necessidades de adoção de métodos de custeio. Custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço. Os métodos de custeio mais conhecidos ou utilizados atualmente são os por Absorção, baseado em Atividade (ABC), e Variável ou Direto.

Os métodos de custeio mencionados possuem virtudes e limitações específicas, cabendo à empresa que pretende utilizá-los averiguar qual se adapta melhor às necessidades informativas e às peculiaridades das operações executadas.

2. Custeio por absorção (tradicional)

O Custeio por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período. Este método é mais adequado para finalidades contábeis, como avaliar estoques e determinar valor de custos dos produtos vendidos a serem registrados na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE).

Segundo Mauss e Sousa (2020), o método de custeio por absorção é utilizado pelos gestores que desejam alocar aos seus produtos/serviços tantos os custos diretos como indiretos incorridos na sua produção, visando obter o custo total do objeto de custeio. Os demais gastos são considerados como despesas e lançados no resultado do período em que ocorreram.

2.1. Utilização do custeio por absorção

Segundo Wernke (2005), a utilização do custeio por Absorção tem sido exigida pela legislação brasileira e, por determinação legal, deve compor o custo dos bens ou serviços vendidos, os seguintes:

- os valores gastos com matérias-primas e com outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- os valores com a mão-de-obra utilizada na produção direta ou indireta como supervisão da produção;
- o montante relativo aos custos de alocação, manutenção e reparo, bem como os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção (máquinas, ferramentas e outros);
- o valor dos encargos de amortização diretamente relacionados com a produção, além dos encargos de exaustão dos recursos naturais empregados para produzir bens ou serviços (recuperação contábil do capital aplicado).

2.2. Vantagens do custeio por absorção segundo Wernke (2005)

Entre as vantagens que podem ser associadas ao Custeio por Absorção merecem ser enfatizados os seguintes pontos:

- Atende à legislação fiscal (Imposto de Renda);
- Permite a apuração dos custos por “centro de custos”, pois para ser adotado o Custeio por Absorção requer a empresa seja dividida contabilmente em centro de custos. Com isso é possível avaliar o desempenho de cada Departamento da organização;

- Por absorver todos os custos de produção (independentemente do tipo de custos), permite a apuração do custo total de cada produto.

2.3. Desvantagens e críticas à sua forma de custeio (Souza apud Mauss; Souza, 2020)

Constata que se referem à incapacidade desse método em viabilizar:

- Acurada apropriação dos custos aos objetos de custeio;
- Adequado conhecimento das reais causas geradoras dos custos;
- Adoção de procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens, serviços e produtos e para a eliminação de desperdícios;
- Estabelecimento de estratégias que assegurem uma vantagem competitiva.

2.4. Exemplo do Custo por Absorção

Inicialmente pesquisou-se o consumo de matérias-primas de cada item fabricado. O exemplo apresentado a seguir é uma adaptação do exercício do custeio por absorção de Wernke (2005).

Base de dados

Produtos	Quantidade produzida	Custo unitário matéria-prima (\$)
A	400	2,00
B	500	4,00
C	200	6,00
D	1.000	10,00

O montante dos custos variáveis do período é obtido multiplicando-se a quantidade produzida pelo custo de matéria-prima consumida pelos produtos.

Custos variáveis dos produtos

Fatores/produtos	A	B	C	D	Total
Quantidade Produzida	400	500	200	1.000	2.100
Custo unitário da matéria prima (\$)	2	4	6	10	
(c = a x b) Matéria prima (\$)	800	2.000	1.200	10.000	14.000

Posteriormente foram levantados os custos fixos mensais da empresa.

Custos Fixos Mensais

Fatores	Valor mensal (\$)
Salários e encargos sociais dos funcionários da produção	120.000
Depreciação das máquinas industriais	15.000
Manutenção industrial	23.300
Total	158.300

Supondo, também, que a empresa tenha decidido adotar o “consumo de horas de mão de obra” como critério de rateio dos custos fixos aos produtos fabricados.

Consumo de horas de mão-de-obra					
Produtos	A	B	C	D	Total
Horas de mão de obra	400h	500h	400h	2.000h	3.300h
Percentual do total (%)	12,12	15,15	12,12	60,61	100,00

Cálculo do valor do custo variável unitário dos produtos

Produtos/Itens	A	B	C	D	Total
1. Quantidade produzida	400	500	200	1.000	2.100
2. Custos variáveis: Consumo total de MP(c)	800	2.000	1.200	10.000	14.000
Custo variável unitário (\$) (3=2:1)	2,00	4,00	6,00	10,00	

Determinação dos custos fixos pertinentes aos produtos. O rateio do valor total de custos fixos (R\$ 158.300) aos produtos fabricados é realizado com base no critério “percentual de horas de mão de obra utilizadas para cada produto no período”.

Produtos /Itens	A	B	C	D	Total
Percentual (%)	12,12	15,15	12,12	60,61	100,00
a) Custos fixos Totais (\$)	19.185,96	23.982,45	19.185,96	95.945,63	158.300,00
b) Quantidade produzida	400	500	200	1.000	2.100
(a/b) Custos fixos/Unidade (\$)	47,96	47,96	95,93	95,95	

Determinar o custo total por unidade fabricada, que é composto pela soma dos custos variáveis com os custos fixos rateados aos produtos.

Produtos /Itens	A	B	C	D
1. Custos variáveis/Unidades (\$)	2,00	4,00	6,00	10,00
2. Custos fixos/Unidades (\$)	47,96	47,96	95,93	95,95
Custo total/ Unidades (\$)	49,96	51,96	101,93	105,95

2.5 Escolha de critério de rateio

Ao analisar os resultados, o administrador poderia questionar quanto ao acerto na escolha do critério de rateio dos custos fixos que foi empregado.

Isso ocorre porque se fosse adotado outro critério obter-se-iam custos fixos por unidade, provavelmente bastante distintos dos que foram calculados e atribuídos aos produtos.

Suponha-se, por exemplo, que em vez de ratear os custos fixos pelo “consumo de horas de mão-de-obra” de cada produto fosse adotado o critério “volume de unidades produzidas”.

Critério volume de unidade produzida

Quantidade produzida

Itens/produtos	A	B	C	D	Total
Quantidade	400	500	200	1.000	2.100
fabricada % do total	19,05	23,81	9,52	47,62	100,00

Rateio dos custos fixos pelo critério unidades fabricadas.

Alocação pelo percentual de unidades fabricadas

Itens/produtos	A	B	C	D	Total
Percentual (%)	19,05	23,81	9,52	47,62	100,00
a) Custos fixos Totais (\$)	30.156,15	37.691,23	15.070,16	75.382,46	158.300,00
b) Quantidades produzidas	400	500	200	1.000	2.100
c) Custos fixos/Unidades (\$) ($c=a/b$)	75,39	75,38	75,35	75,38	---

Comparativo do custo fixo unitário dos produtos pelos dois critérios de rateio.

Itens/produtos	A	B	C	D
a) Rateio horas de mão de obra Custos fixos/unidade (\$)	47,96	47,96	95,93	95,95
b) Rateio unidades fabricadas Custos fixos/unidade (\$)	75,39	75,38	75,35	75,38
Diferença entre os dois critérios (\$)	+ 27,43	+27,42	- 20,58	- 20,57
Diferença entre os Dois critérios (%)	+ 57,19	+57,17	- 21,45	- 21,44

A escolha do critério de rateio assume papel decisivo e pode implicar custos maiores ou menores para cada produto. Reside nesse aspecto a principal crítica apontada na literatura para o Custo por Absorção. Como nenhum dos critérios está imune a contestação, qual deles deve ser escolhido?

A resposta a esta indagação, pelo Custeio por Absorção, consiste em escolher apenas o critério “menos ruim”, pois nenhum deles é suficientemente bom para espelhar corretamente o custo dos produtos fabricados.

3. Custeio baseado em atividades ABC

3.1 Conceitos: ABC (*Activity-Based Costing*)

O custeio ABC é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização industrial, de serviços ou comercial, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços do que aquela realizada por meio de rateios (absorção). Tem-se então que o centro de interesse do ABC está nos custos indiretos, e somente nestes, visto que os custos diretos são facilmente identificados com os produtos e serviços, e podem a eles ser identificados de forma objetiva, independente do método de custeio (Maus; Souza, 2020).

O Custeio ABC caracteriza-se pela tentativa de identificação dos gastos das diversas atividades desempenhadas por uma empresa, independentemente de que sejam executadas dentro ou fora dos limites físicos de um setor, departamento ou até mesmo da própria organização. Após identificar essas atividades, busca-se conhecer o montante de recursos consumidos por estas no período (geralmente de um mês), com relação aos salários, ao material de expediente, à energia elétrica, ao aluguel, à depreciação do equipamento fabril e outros (Wernke, 2005). Posteriormente ao conhecimento de quais atividades são realizadas e de quanto cada atividade custa à empresa, atribuem-se os valores respectivos aos produtos com base no consumo efetivo (ou estimado) das atividades pelos itens produzidos no período. A alocação dos custos das atividades aos produtos é realizada por critérios de rateio específicos para cada atividade, conhecidos como geradores ou direcionadores de custos (Wernke, 2005).

O Custeio ABC é uma metodologia de apuração de custos cuja característica de maior destaque é a capacidade de distribuir as despesas e os custos indiretos aos produtos de forma mais justa (em comparação com o Custeio por Absorção), já que tenta mensurar o efetivo consumo desses gastos pelos itens fabricados.

Para concretizar essa melhor alocação das despesas e dos custos indiretos, o custeio ABC utiliza diversos critérios de rateio que tenham alguma relação lógica com o tipo de gasto que está sendo distribuído aos produtos (Wernke, 2005).

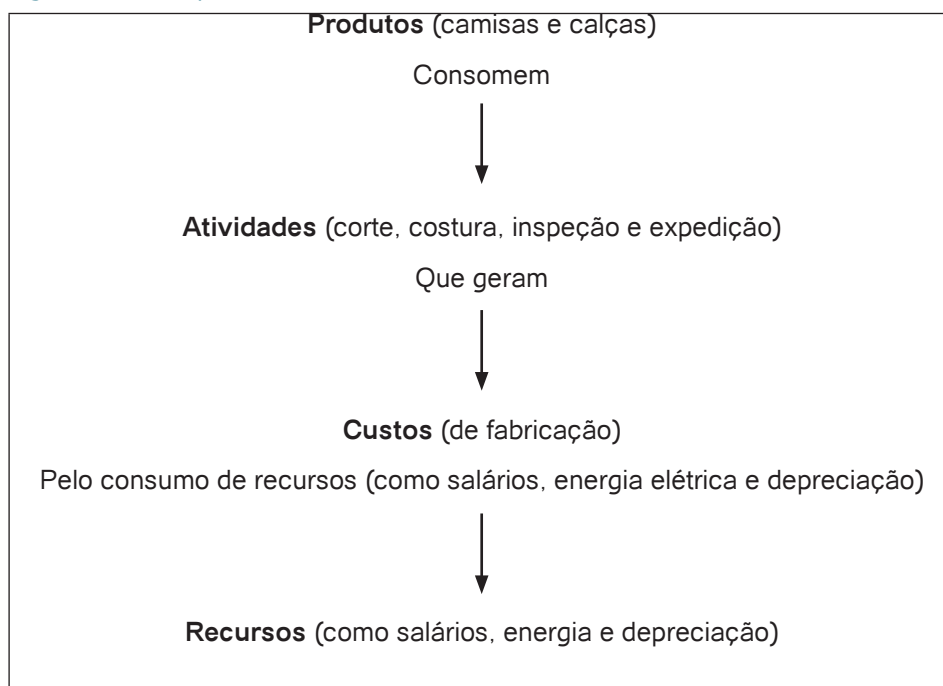
Segundo Wernke (2005), no ambiente fabril, para cada atividade executada na produção, ou fora dela, seriam atribuídos valores pelos recursos que elas tenham consumido. O valor de cada atividade seria alocado aos produtos com base na quantidade de atividades que eles requerem para serem elaborados ou fornecidos aos clientes, isto é, a concepção teórica do custeio ABC é a de que os produtos consomem atividades para serem elaborados e são essas atividades que geram custos à empresa, pelo consumo necessário de recursos para serem executadas (Figura 4).

Assim, se um produto não consumir determinada atividade, não receberá os custos associados a essa atividade. Se o produto exigir a execução da atividade, lhe será atribuído valor de custos proporcionalmente a sua utilização no período.

3.2 Diferenças entre o custeio ABC e o Custeio por Absorção

No custeio ABC, os custos são atribuídos aos produtos com base na proporção do consumo médio das atividades requeridas para fabricar cada produto. Com isso, os custos são associados às atividades e, em seguida, repassados aos produtos por intermédio dos direcionamentos (rateio) de custos.

Figura 4 - Concepção teórica do Custeio ABC



Fonte: Wernke (2005)

Já no custeio por absorção os custos são acumulados por departamentos ou centro de custos e posteriormente rateados pelos produtos, em geral por um fator volumétrico de medição (como número de unidades produzidas ou número de horas trabalhadas). Enquanto no custeio por absorção emprega-se um ou pouco critérios de rateio, no ABC utilizam-se diversos critérios de rateio conforme o tipo de atividade a ser considerada. O exemplo a seguir é uma adaptação de texto de Wernke (2005).

Exemplo, para entender a diferença entre Absorção e ABC.

Absorção

Custos Indiretos do mês (\$)

Salários.....	3.000
Aluguel do prédio.....	2.000
Energia elétrica.....	5.000
a) Total.....	10.000

b) Rateio aos produtos: o critério adotado é o volume fabricado no período, que foi de 200 unidades (produto A 150 unidades e produto B 50 unidades).

c) Custos Indiretos atribuídos aos produtos, $(c=a/b)$:

Produto A = R\$ 7.500 = $(R\$10.000/200 \text{ unidades} \times 150 \text{ unidades})$

Produto B = R\$ 2.500 = $(R\$ 10.000/200 \text{ unidades} \times 50 \text{ unidades})$

ABC (*Activity-Based Costing*)

Custos Indiretos do mês (\$) Critérios de rateio às atividades

a) Salários	3.000	Número de horas consumidas
b) Aluguel do prédio	2.000	Metros quadrados ocupados
c) Energia elétrica	5.000	Consumo de kWh
d) Total	10.000	

Recursos/Direcionados	(1) Corte	(2) Montagem	(3) Acabamento	Total
e) N° de horas consumidas	100 h	100 h	100 h	300 h
f) Aluguel: m² ocupados	20 m²	30 m²	50 m²	100 m²
g) Energia Consumo kWh	5,00	5,00	10,00	20,00

Atividades	(1) Corte	(2) Montagem	(3) Acabamento	Total
h) = a/e) Salário (\$)	1.000	1.000	1.000	3.000
i) = b/f) Aluguel (\$)	400	600	1.000	2.000
j) = c/g) Energia (\$)	1.250	1.250	2.500	5.000
k) Totais (\$) Modelo: cálculo do salário $X = \$3.000 \times 100h/300h = \1.000	2.650	2.850	4.500	10.000

Crítérios de Rateio aos produtos	Produto A	Produto B	Total
l) Corte: número de corte	200	100	300
m) Montagem: número de montagens	100	100	200
n) Acabamento: número de acabamentos	300	200	500

Custos Indiretos atribuídos aos produtos.

Atividades/Produtos	Produto A	Produto B	Total
(k/l) Corte $(\$2.650/300 \text{ cortes} \times n^\circ \text{ cortes do produto})$ (\$)	1.766,67	883,33	2.650
(k/m) Montagem $(\$2.850/200 \text{ mont.} \times n^\circ \text{ mont. do produto})$ (\$)	1.425,00	1.425,00	2.850
(k/n) Acabamento $(\$4.500/500 \text{ acab.} \times n^\circ \text{ acab. do produto})$ (\$)	2.700,00	1.800,00	4.500
Totais \$	5.891,67	4.108,33	10.000

Comparativo ABC x Absorção.

Custeio/Produto	Produto A	Produto B
1) Absorção (\$)	7.500,00	2.500,00
2) ABC (\$)	5.891,67	4.108,33
3) Diferença entre os Dois métodos (\$)	1.608,33	-1.608,33

No Custeio por Absorção, foi utilizado apenas um critério de rateio (volume de unidades fabricadas) para alocar os custos indiretos aos produtos, enquanto no ABC foram usados três direcionadores (rateio) de custos indiretos para atribuir valor às atividades (número de horas consumidas para salários, consumo de kWh para energia elétrica e metragem quadrada ocupada para aluguel). Foram empregados, ainda, outros três critérios para distribuir o valor de custo das atividades aos produtos (número de cortes, número de montagens e número de acabamentos).

Os seis critérios de rateio (direcionamento de custos) adotados no ABC proporcionam uma alocação mais confiável (lógica) dos custos indiretos aos produtos, uma vez que eles têm uma ligação mais estreita com os fatores de

custos. Por outro lado, o custeio por absorção empregou apenas um critério volumétrico (número de produtos fabricados), sem relação “lógica” com todos os fatores de custos considerados. No quadro nº 4, pode-se verificar as principais diferenças entre o custeio por absorção e o custeio ABC.

Quadro 4

Diferenças entre o custeio por absorção e o ABC		
Aspecto	Custeio por absorção	Custeio ABC
Visão dos Custos	São os produtos que consomem os recursos	São as atividades que consomem os recursos; os produtos consomem atividades.
Custos dos recursos	São atributos dos produtos. Ex.: hora de mão de obra e de máquina.	São atributos das atividades: Ex.: setup de máquina; número de expedições de produtos.
Custo indireto	Rateado ao produto com base no volume produzido ou outra base relacionada à volume.	Rastreados pela relação causal e apropriado às atividades através de direcionadores de recursos e depois de rateado ao produto/serviço através do direcionador de atividades.
Gastos alocados	Considera somente os custos	Pode alocar custos e despesas operacionais.
Controle gerencial	Operacional	Estratégico
Nível de decisão	Para a gestão societária	Para a competitividade
Uso da informação	Custo unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, produtividade, liquidez e oportunidades de investimento.	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos.
Objetos de custos	Produtos ou serviços	Clientes, segmentos de clientes, produtos, linhas de produtos, serviços, atividades.
Âmbito de atuação	Somente custeio de produtos e serviços	Pode ser utilizado para apurar os custos em nível de cadeia de valores, custo total de propriedade, custo da qualidade e logística.
Abrangência	Somente na empresa	Estende a contabilidade de custos para fora das fronteiras físicas da empresa, integrando nela as relações com clientes e fornecedores.

Fonte: Mauss e Souza, 2020

3.3. Etapas para implementar o custeio ABC segundo Wernke (2005)

- 1ª. Definir os processos prioritários.
- 2ª. Determinar quais atividades são executadas em cada processo.
- 3ª. Listar as possíveis tarefas de cada atividade, se necessário.
- 4ª. Alocar recursos às tarefas ou às atividades (prioritariamente), conforme o consumo destas.

5ª. Direcionar o valor das atividades aos produtos, serviços ou clientes, conforme o seu consumo de atividades.

3.4. Vantagens proporcionadas pelo Custeio ABC segundo Wernke (2005)

1ª. Identifica as atividades que agregam valor (ou não) e a pertinência dos recursos consumidos por elas.

2ª. Melhora a atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das distorções propiciadas pelo custeio tradicional (Absorção), atribuindo a elas os custos efetivamente incorridos.

3ª. Permite uma melhor gestão da rentabilidade individual de cada produto (ou cliente) e sua contribuição para o negócio.

3.5. Limitações atribuídas ao custeio ABC segundo Wernke (2005)

1ª. A utilização de direcionadores de recursos não elimina totalmente a arbitrariedade atribuída aos rateios efetuados no custeio por absorção.

2ª. Os custos indiretos, em sua maioria, são de natureza fixa. Ao apurar o custo por unidade, o custeio ABC modifica o comportamento do elemento de custo.

3ª. Dificuldade na implementação de forma detalhada ou quando a empresa utilizar muitas atividades ou processos.

Mauss e Souza (2020) e outros afirmam que o serviço público possui características em sua estrutura operacional consideradas apropriadas para a implantação do custeio ABC, como por exemplo: níveis relevantes de gastos indiretos, mix diversificado de serviços prestados e tomadores de serviços com características diversificadas.

4. Custeio direto ou variável

O método de custeio direto é aquele que dá ênfase à contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos corporativos (predominantemente fixos) e para a geração do lucro das empresas. Por isso, aloca aos produtos e serviços os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles, como por exemplo: matéria-prima, embalagens, depreciação direta e outras. Os demais custos, conhecidos como indiretos aos produtos, ou corporativos, não podem ser incluídos no custo dos produtos e contados como estoque, mas sim considerados na apuração do resultado do período. Neste método a lucratividade dos produtos é representada pela Margem de Contribuição Direta (receita menos custos e despesas variáveis e custos e despesas fixos identificáveis com o produto) (Mauss; Souza, 2020).

No método de custeio variável também existe a abordagem da contribuição. A diferença é que são alocados aos produtos apenas os custos e despesas variáveis, ficando o total dos custos e despesas fixos separados e considerados como despesas do período e levados de forma integral à apuração do resultado do período. Neste caso a lucratividade é medida pela margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis) (Mauß; Souza, 2020).

Pode-se concluir que a diferença entre o custeio direto e o custeio variável é que no primeiro podem-se apropriar alguns custos e despesas fixas identificáveis ao objeto de custeio (depreciação e mão de obra indireta), já no segundo, não podem, pois os custos e despesas fixas (como é o caso da depreciação) são consideradas como despesas do período.

Pela concepção do custeio direto ou variável somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva, em geral, considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas, não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos fabricados ou dos serviços prestados (Wernke, 2005).

Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço (como matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda e outras) devem ser considerados no custeamento da produção. Todos os demais gastos, que não são facilmente associáveis a determinado produto ou serviço, devem ser transferidos à demonstração do resultado (DRE) como despesas do período, sem serem apropriados aos produtos fabricados (ou serviços prestados) (Wernke, 2005).

O Custeio Direto ou Variável também é conhecido como Custeio Marginal, uma vez que a forma de apurar os valores que cabem a cada produto conduz ao cálculo da “margem de contribuição” obtido pela diminuição dos custos e despesas variáveis do preço de venda do produto ou serviço.

Segundo Wernke (2020), os defensores dessa forma de custeamento entendem que os gastos variáveis devem ser priorizados em detrimento daqueles que têm comportamento fixo, especialmente porque os gastos fixos (custos e despesas) são utilizados basicamente para manter instalada a estrutura produtiva da empresa. Portanto, não têm ligação específica com a fabricação de qualquer unidade adicional.

Para que o montante dos gastos fixos seja alocado aos produtos há a necessidade de se recorrer a critérios de rateio. A possibilidade de super

custear alguns produtos e de subcustear os demais é muito grande, podendo distorcer completamente o desempenho final dos itens.

Quanto às desvantagens associadas ao Custeio Direto ou Variável, podem ainda ser mencionados os seguintes aspectos:

- Não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoque: somente é permitido pelo Fisco se forem adequados os valores aos que seriam obtidos se fosse adotado o Custeio por Absorção;
- Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo: por avaliar o produto ou serviço apenas pelos gastos que lhe são atribuídos facilmente, não requer cálculos complexos;
- Exige uma estrutura de classificação rigorosa entre os gastos de natureza fixa e os de natureza variável: em alguns casos, tal divisão nem sempre é fácil de ser obtida, uma vez que alguns custos têm comportamento de custos semifixos (contratação de pessoal) ou custos semivariáveis (água tem taxa mínima fixa e outra cobrada pelo consumo efetivo);
- Com a crescente elevação do valor dos gastos verificada nos últimos anos, não diretamente relacionados com a fabricação dos produtos individualmente (como as despesas com marketing, os gastos com atendimento a clientes e com despesas de pós-venda, por exemplo), não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações com rigor por parte dos gestores.

Diferenças do Custeio Direto/Variável em relação ao Custeio por Absorção:

- No Custeio por Absorção se efetua o rateio dos gastos fixos aos produtos ou serviços.
- No Custeio Direto/Variável simplesmente se ignora o procedimento de rateio dos gastos fixos. Os gastos fixos são considerados despesas do período, não sendo incluídos no custo do produto.

A fim de facultar um melhor entendimento da distinção existente entre os custeios por Absorção e o Direto/Variável, utiliza-se um exemplo numérico em que se supõe a existência de um produto apenas, adaptado do texto de Wernke (2020):

Componentes	Absorção	Direto/Variável
1. Matéria-prima (\$)	2.500	2.500
2. Outros custos Diretos/variáveis (\$)	1.700	1.700
3. Custos fixos/Indiretos (\$)	300	--
4. Custos Total (\$) $4 = 1 + 2 + 3$	4.530	4.200
5. Produção do mês	10 uni.	10 un.
6. Custo unitário (\$) $4/5 = 6$	453/um.	420/um.

Supondo uma venda de 5 unidades a R\$ 600,00 cada uma, tem-se o resultado pelos dois custeios.

Demonstração do resultado do exercício

Fatores	Absorção	Direto/Variável
Receitas (5 um. X R\$ 600,00)	3.000	3.000
CPV (5 um. X Custo Unitário).	(2.265)	(2.100)
Lucro bruto	735	900
Custos Fixos/indireto	--	(330)
Resultado	735	570

Ao analisar o resultado final obtido pelos dois métodos, constata-se que o Custeio Direto/Variável apresentou um resultado menor (R\$ 570) em relação ao Custeio por Absorção (R\$ 735). A diferença verificada foi ocasionada porque no Custeio por Absorção os custos fixos/indiretos foram considerados custos dos produtos. Como parte da produção não foi vendida, uma parcela dos custos fixos/indiretos ficou estocada nos produtos não comercializados (no estoque de 5 peças). Já no caso do Custeio Direto/Variável, os custos fixos/indiretos foram integralmente deduzidos do resultado do período, o que implicou em um imposto de renda a pagar menor (motivo do veto da legislação fiscal brasileira).

Síntese do Capítulo



Custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço. Os métodos de custeio mais conhecidos ou utilizados atualmente são os por absorção, baseado em atividade (ABC), e variável ou direto.

Os métodos de custeio mencionados possuem virtudes e limitações específicas, cabendo à empresa que pretende utilizá-los averiguar qual se adapta melhor às necessidades informativas e às peculiaridades das operações

executadas. O método de custeio por absorção é utilizado pelos gestores que desejam alocar aos seus produtos/serviços tanto os custos diretos como indiretos incorridos na sua produção, visando obter o custo total do objeto de custeio. Os demais gastos são considerados como despesas e lançados no resultado do período em que ocorreram. O custeio ABC é uma metodologia de apuração de custos cuja característica de maior destaque é a capacidade de distribuir as despesas e os custos indiretos aos produtos de forma mais justa (em comparação com o custeio por absorção), já que tenta mensurar o efetivo consumo desses gastos pelos itens fabricados. Para concretizar essa melhor alocação das despesas e dos custos indiretos, o custeio ABC utiliza diversos critérios de rateio que tenham alguma relação lógica com o tipo de gasto que está sendo distribuído aos produtos.

Pela concepção do custeio direto ou variável somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva (em geral, considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas) não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos fabricados ou dos serviços prestados. A diferença entre o custeio direto e o custeio variável é que no primeiro podem-se apropriar alguns custos e despesas fixas identificáveis ao objeto de custeio (depreciação e mão de obra indireta), já no segundo, não podem porque os custos e despesas fixas (como é o caso da depreciação) são consideradas como despesas do período.

Atividades de avaliação



1. As empresas precisam apurar os seus custos para atendimento legais e para conhecimento dos custos para tomada de decisões corretas. Explique o significado de custeio.
2. Analisando os diversos métodos de custeio, identifique as principais diferenças entre os métodos de absorção e ABC.
3. Analisando os diversos métodos de custeio, identifique as principais diferenças entre os métodos Direto/Variáveis e Absorção.

Capítulo

4

Normas, Legislação e Características do Serviço Público

Objetivos

- Conceituar empresa pública;
- Explicar as características básicas do serviço;
- Conceituar serviço público;
- Explicar a concessão de um serviço público;
- Explicar a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Introdução

A organização político-administrativa brasileira compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos com autonomia, de acordo com o artigo 18 da Constituição Federal (CF). O artigo 37 da CF refere-se à Administração Pública Direta e Indireta como integrante de qualquer dos Poderes, de qualquer das esferas (União, Estados/Distrito Federal e Municípios)

A Administração Federal compreende a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura da Presidência da República e dos Ministérios, e a Administração Indireta, compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista.

O artigo 5º do decreto-lei 200/67, que trata das entidades da administração indireta, estabelece os seguintes conceitos para autarquia, empresa pública e sociedade de economia mista. A autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria para executar atividades típicas da Administração Públicas que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

A empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa.

A sociedade de economia mista é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto

pertençam, em sua maioria, à União ou a entidade da Administração Indireta, mas somente à União em caráter permanente, quando a atividade for submetida a regime de monopólio estatal.

O Serviço Público é uma atividade desenvolvida com a participação do Estado e visa o bem-estar da sociedade e é garantida pela Constituição Federal de 1988.

1. Serviço

Os serviços são atividades, atos, processos oferecidos à sociedade por uma organização para solucionar problemas, visando suprir as necessidades e os desejos dos consumidores.

Os serviços possuem quatro características básicas: intangibilidade, perecibilidade, inseparabilidade e variabilidade. A intangibilidade significa que falta aos serviços a substância física e, portanto, não podem ser tocados ou avaliados como bens. A inseparabilidade refere-se a conexão física do provedor de serviços com o serviço prestado, o envolvimento do cliente no processo de produção do serviço e o envolvimento de outros clientes no processo de produção do serviço. A Heterogeneidade torna impossível que uma operação de serviço alcance 100% de perfeita qualidade continuamente. A perecibilidade refere-se ao fato de que serviços não podem ser estocados.

2. Serviço Público

O serviço público é toda atividade administrativa ou de prestação direta e indireta de serviços à população exercida por um órgão ou entidade da administração pública ou pela iniciativa privada.

Os serviços públicos podem ser classificados em gerais ou individuais. Os gerais são destinados ao atendimento da população como um todo e são financiados pelos valores arrecadados pelos impostos (iluminação pública, segurança pública e outros). Os individuais são prestados a cada pessoa com exclusividade e devem ser cobrados por taxas (resíduos sólidos, água e esgoto e outros).

Os serviços públicos são classificados como essenciais quando podem causar danos caso sejam interrompidos ou não fornecidos, normalmente, eles estão relacionados com às garantias de condições de saúde e de segurança, sendo indispensáveis para a vida digna dos cidadãos. A lei nº 7.783/89 definiu quais são os serviços públicos essenciais: tratamento e fornecimentos de água; distribuição de energia elétrica; serviços médicos e hospitalares; transporte coletivos; tratamentos de esgoto; recolhimento de resíduos sólidos e outros.

A prestação de serviço público segundo Significados (2024) deve seguir os seguintes princípios: eficiência, continuidade, segurança, regularidade, atualidade, generalidade/universalidade e modicidade tarifária.

O princípio da eficiência está relacionado a otimizar o uso de recursos e maximizar a produtividade ou o desempenho, reduzindo ao mesmo tempo os custos, o desperdício e impacto ambiental. O princípio da continuidade tem a função de garantir que os serviços públicos sejam prestados de forma contínua, sem interrupções, porém existem exceções para manter a continuidade de um serviço público como em situação de emergência, por problemas técnicos ou falta de pagamento do usuário. O princípio da segurança tem a função de garantir que a prestação dos serviços públicos disponibilizados seja segura e não cause danos ao usuário. O princípio da regularidade estipula que a prestação do serviço deve observar as condições e horários adequados diante dos interesses da coletividade, sem atrasos ou intermitências, pois o descumprimento destas obrigações por parte do Estado pode causar danos aos cidadãos que são os usuários.

O princípio da atualidade trata de garantir que a prestação de serviço público utilize as mais moderna tecnologia disponíveis no mercado para contribuir com a melhoria das condições de vidas do cidadão. O princípio da generalidade/universalidade trata da acessibilidade dos cidadãos aos serviços públicos sem restrições de acesso e sem discriminação, logo eles devem ser capazes de atingir a maior quantidade possível de pessoas. O princípio da modalidade tarifária significa que a prestação de um serviço público deve ter remuneração a preços justos e acessíveis, garantindo o acesso à maioria dos cidadãos ao serviço.

Os serviços públicos visam ao interesse coletivo, suprem as necessidades dos cidadãos, são prestados pelo Estado, ou por seus agentes autorizados, e trazem benefícios aos usuários.

Os serviços públicos são prestados de duas formas: centralizados ou descentralizados. O serviço é centralizado quando é prestado diretamente por órgãos que fazem parte da Administração Pública e podem ser prestados por órgãos e agentes públicos federais, estaduais e municipais, enquanto o serviço descentralizado pode ser oferecido por um ente privado (pessoas físicas ou jurídicas), quando o Estado faz uma permissão, concessão ou uma parceria público-privado para a prestação de um serviço.

A permissão de um serviço público acontece quando a Administração Pública permite que um particular (pessoa física ou jurídica), que não faz parte da Administração, preste um serviço público. A Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no artigo 175 CF. Ela estabelece que o Poder Públi-

co, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, permita que ente privado preste serviço público. Após o processo de licitação, é formalizado um contrato de adesão entre a Administração Pública e o privado. Neste caso, a Administração Pública tem o direito de revogar o contrato de permissão, não sendo necessário indenizar o particular pela quebra de contrato.

A concessão ocorre quando a Administração concede a execução do serviço público a uma empresa privada. Somente as pessoas jurídicas ou consórcios de empresas podem receber a concessão de um serviço público. O inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 8.987, considera que a concessão de serviço público é uma delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência ou diálogo competitivo, a pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e prazo determinado. Na concessão, o serviço público é prestado em nome da empresa que recebe a concessão, sendo permitida a cobrança de taxa dos usuários do serviço. A concessão é formalizada por meio de um contrato administrativo entre o Estado e a empresa privada, e a rescisão do contrato pode resultar em dever de indenizar a parte prejudicada.

A Parceria Público-Privada (PPP) é uma modalidade de contrato de parceria entre o poder público e a iniciativa privada para prover a execução ou gestão de obras e serviços de interesse da população nos diversos setores da economia, como transporte, energia, saneamento e outros. A Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, introduziu no Brasil duas modalidades de contratação pública: as concessões patrocinadas e as concessões administrativas. Elas se diferenciam quanto às fontes de receitas da concessionária. Além disso, na patrocinada existe a cobrança de tarifa dos usuários e já na administrativa, a Administração é usuária de um contrato de prestação de serviços com a parceria privada e neste caso não há cobrança de tarifas dos usuários, sendo a remuneração paga apenas pelo poder concedente.

3. Normas e Legislações

A ciência da contabilidade possui dois ramos: a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e a Contabilidade Societária, Financeira e Comercial ou Geral. A CASP adota os critérios definidos na Lei Federal nº 4.320/64, enquanto a Contabilidade Societária adota os critérios da Lei Federal nº 6.404/76. Da análise das Normas e Legislação da CASP, pode-se destacar o pioneirismo da Lei nº 4.320/1964, que estabelece importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma

administração financeira e contábil sólidas no país, tendo como principal instrumento o orçamento público.

Segundo Mauss e Souza (2020), a Lei nº 4.320/1964 já legisla que os serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. Além disso, o Decreto-Lei 200, de 1967, em seu artigo 79, também determinou que a contabilidade deve apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

A CASP pode ser conceituada como sendo o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidade do setor público. A CASP tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de conta; e o necessário suporte para instrumentalização do controle social.

Em 2008, surgiram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) aplicadas ao Setor Público convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público emitida pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Elas foram revisadas nos anos anteriores e sofreram atualizações a partir de 2016.

Segundo Mauss e Souza (2020), em 2011, foi emitida a NBCTSP 16.11 que exige e estabelece as regras gerais para utilização da contabilidade de custo no setor público. Neste sentido, a gestão pública necessita e deve utilizar a contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento, a execução e a mensuração dos resultados das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisão, controle gerencial e à transparência do serviço público.

A contabilidade governamental brasileira está em constante aperfeiçoamento nos últimos anos. Em 2000, foi aprovado a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo texto tornou-se uma importante ferramenta para o gestor público. LRF trata das questões que vão desde a Lei Orçamentária anual (LOA) até a previsão de arrecadação e despesas públicas. A LRF tem como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade. O seu intuito é preservar a situação fiscal da União, Estados, municípios e do Distrito Federal a fim de garantir a saúde financeira da administração pública, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores.

Segundo Mauss e Souza (2020), a LRF é um novo modelo de gestão, que pressupõe a ação planejada e transparente, prevenção de riscos e corre-

ção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e a obediência a limites e condições por ela estabelecidos.

A LRF estabeleceu para a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

O Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, estabelece que o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União. Este Sistema tem como objetivo promover a padronização e a consolidação das contas nacionais; a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigentes; e o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor privado.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade na União, recebeu a competência por, meio do Decreto nº 6.796/2009 e da Portaria MF nº 184/2008, para editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público.

Em 2015, STN, por meio de um grupo de estudo com o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público nacional aos padrões internacionais, elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em que foram implementadas normas para serem seguidas pelos demais entes federativos.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade, como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentários e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. Esse manual já está na sua 8ª edição, sendo constantemente atualizado.

O MCASP define o plano de contas aplicados ao setor público como uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público, por tornar uma ferramenta fundamental à consolidação das demonstrações contábeis e adoção das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Adicionalmente, segundo Machado (2024), o MCASP afirma que o Plano de Contas aplicado ao Setor Público (PCASP) possibilitou:

- a) Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamento, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influem ou alteram registros patrimoniais, e vice e versa;
- b) Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentadas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registam as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária;
- c) Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), etc.

A STN apresentou por meio da Instrução Normativa nº 30, de 05 de março de 2021, os principais conceitos relacionados à habilitação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). O SIAFI é o sistema informatizado que registra o controle da execução Orçamentária, Financeira e Gestão contábil do Governo Federal.

O SIAFI tem como objetivos: fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional; permitir que a contabilidade aplicada ao setor público seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal; integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do sistema; permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos; e permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico.

Síntese do Capítulo



A Administração Federal compreende a Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura da Presidência da República e dos Ministérios e a Administração Indireta, que compreende categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista.

O serviço público é toda atividade administrativa ou de prestação direta e indireta de serviços à população, exercida por um órgão ou entidade da administração pública ou pela iniciativa privada. O serviço descentralizado pode ser oferecido por um ente privado (pessoas físicas ou jurídicas), quando o Estado faz uma permissão, concessão ou uma parceria público-privada para a prestação de um serviço.

A CASP pode ser conceituada como sendo o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidade do setor público. A CASP tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de conta; e o necessário suporte para instrumentalização do controle social.

A LRF tem como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade, e o seu intuito é preservar a situação fiscal da União, Estados, municípios e do Distrito Federal, a fim de garantir a saúde financeira da administração pública, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores.

Atividades de avaliação



1. A prestação do serviço público é feita pelo Estado de forma centralizada e descentralizada por autarquias, empresas públicas e sociedade de economia mista. Em que consiste o Serviço Público?
2. A contabilidade governamental brasileira está em constante aperfeiçoamento nos últimos anos e, em 2000, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo texto tornou-se uma importante ferramenta para o gestor público. Qual o principal objetivo dessa Lei?

Capítulo

5

Custos e Nova Gestão Aplicada ao Serviço Público

Objetivos

- Explicar o surgimento da nova gestão pública;
- Conceituar a nova gestão pública;
- Conceituar a nova governança pública;
- Identificar as dificuldades para implantar a nova gestão pública no Brasil.

Introdução

A análise da Contabilidade de Custo é importante para verificar por onde deve-se começar a implantação de Nova Gestão no Serviço Público. A gestão de custo visa sempre a orientação para resultados, atitude e ambiente empreendedor, e descentralização dos serviços; logo, esta gestão vai influenciar nas mudanças que devem ocorrer no planejamento, na execução e no controle das ações com o foco na eficácia e eficiência.

Segundo Mauss e Souza (2020) a eficiência e a eficácia, tão necessárias às empresas privadas, passaram a ser entendidas como de relevante importância e utilidade também pelas organizações e entidades públicas. Ou seja, a busca do equilíbrio econômico e financeiro, assim como a eficiência no consumo de recursos são pré-requisitos para todos os tipos de organizações, independentemente de sua origem e natureza, se pública ou privada.

O movimento que o mundo globalizado promove traz para a sociedade novas formas de se estruturar e de abordar o desenvolvimento esperado dentro de padrões de competitividade justa, sustentabilidade e boas práticas de governo. Estas novas maneira relacionam-se com a busca de respostas para situações que se intensificam dentro desta perspectiva global, tais como, as oscilações no mercado, as mudanças no ambiente, o acirramento da concorrência e crescimento dos concorrentes, a promoção da democracia participativa, das respostas aos anseios da sociedade em geral (NEVES, 2017).

1. Contabilidade de custo

A Contabilidade Pública, também denominada Contabilidade Governamental, é estruturada, segundo Mauss e Souza (2020) em dois eixos básicos: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial; o primeiro é composto pelos subsistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e compensado; o segundo é relacionada ao subsistema de custos. A Contabilidade Pública estuda, orienta, controla e demonstra a execução das entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública (Figura nº 5).

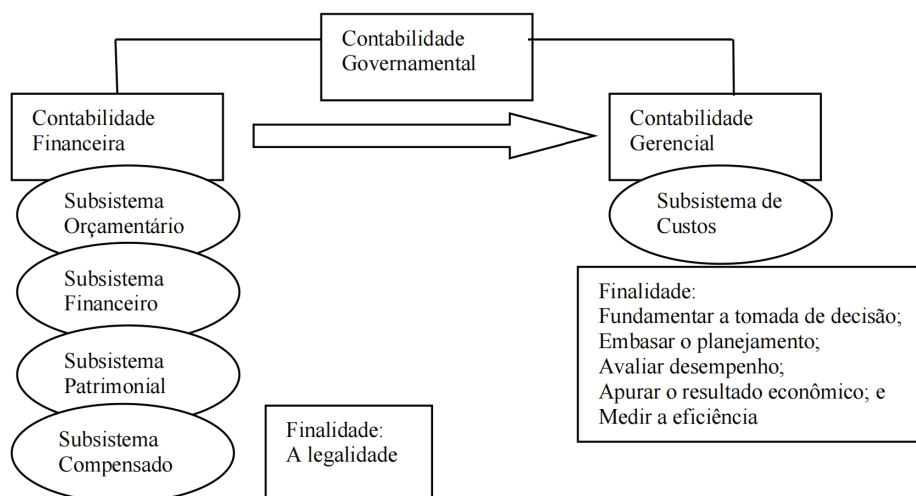
O subsistema orçamentário é o resultado do planejamento operacional de governo para o período de um ano. Além disso, contempla também todos os órgãos e unidades orçamentárias, os programas de governo e discrimina as origens e o montantes dos recursos a serem obtidas e as despesas fixadas (Mauss; Souza, 2020).

O subsistema financeiro registra todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, tanto decorrentes da execução orçamentária como da extraorçamentária. Apresenta, no final do exercício, o resultado financeiro apurado no formato do balanço financeiro. Tal balanço representa o fluxo de caixa da entidade, com todas as entradas e saídas financeiras do exercício e o respectivo saldo final de recursos disponíveis (Mauss; Souza, 2020).

O subsistema patrimonial registra os fatos que afetam o patrimônio da entidade, todos os seus bens, direitos e obrigações, os fatos relativos às alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. No final do exercício, é extraído o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais que expressam a posição patrimonial da entidade, bem como as variações que ocorreram no exercício (Mauss; Souza, 2020).

O subsistema de compensação registra o movimento das contas que representam direitos e obrigações decorrentes de contratos, convênios ou ajustes que possam vir a ter, no futuro, repercussões sobre o patrimônio como consequência de atos praticados pelo gestor (Mauss; Souza, 2020).

Figura 5 - Estrutura do Sistema de Informação Contábil Público



Fonte: Mauss e Souza (2020)

A contabilidade gerencial/custos aplicada à empresa privada é considerada como um instrumento essencial para a sua gestão. É a fonte principal de informação dentro dos sistemas de informações gerenciais de que as empresas se utilizam. Em sua utilização na gestão empresarial, a contabilidade de custos já extrapolou as fronteiras das empresas e é utilizada de forma estratégica – na análise da cadeia de valores, do posicionamento estratégico, da análise dos custos dos concorrentes, dos determinantes de custos das empresas, dentre outras – para que elas alcancem vantagem competitiva no mercado. (Mauss; Souza, 2020).

Um dos principais objetivos da contabilidade de custo é permitir que a organização possa identificar os gastos com bens ou serviços públicos ocorridos na produção, contribuindo para uma melhor tomada de decisão, buscando reduzir os custos para melhorar o lucro, tornando o processo eficiente, já que o preço é fixado pelo mercado. A LRF, no seu artigo 50, trata da contabilidade de custo estabelecendo que a administração deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

2. Nova gestão aplicada ao serviço público

Nas últimas três décadas, a gestão das organizações do setor público vem passando por grandes transformações, que propiciam o surgimento de uma nova gestão pública que busca atender às críticas feitas ao setor público

como ineficiente, burocrático e ineficaz diante do cenário de crescente incerteza, da emergência de novos paradigmas para a condução da administração pública e das demandas por ações que efetivamente visem ao bem comum ou ao bem-estar social, executadas por meio de políticas de governo, exigiu-se o desenvolvimento de novas práticas de gestão da coisa pública, com o objetivo de ampliar a capacidade de resposta e redirecionar os gastos e despesas para vertentes associadas ao desenvolvimento (Neves, 2017). Neste movimento de resposta à crise fiscal de 1970 e as deficiências do modelo burocrático clássico dominantes nos governos ocidentais, surgem a Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) e a Nova Governança Pública (*New Public Governance* - NPG).

Alguns autores tratam o NPM e NPG como se fosse normas semelhantes, porém existem distinções: enquanto a governança relaciona-se com os processos de análise e avaliação, de liderança, tomada de decisões e direção, de controle e monitoramento, e prestação de contas, a gestão é a função responsável por planejar a forma mais adequada de implementar as diretrizes estabelecidas, executar os planos e fazer o controle de indicadores. Em resumo, a governança objetiva avaliar, dirigir e monitorar as ações visando a sua efetividade e economicidade, enquanto a gestão visa planejar, executar e controlar as ações com o foco na eficácia e eficiência.

Segundo o Referencial Básico de Governança/TCU (2014), a governança e a gestão têm as seguintes funções:

a) Funções da Governança

- Definir o direcionamento estratégico;
- Supervisionar a gestão;
- Envolver as partes interessadas;
- Gerenciar risco estratégicos;
- Gerenciar conflitos internos;
- Auditar e avaliar o sistema de gestão e controle; e
- Promover a *accountability* (prestação de contas e responsabilidade) e a transparência.

b) Funções da Gestão

- Implementar programas;
- Garantir a conformidade com as regulamentações;
- Revisar e reportar o progresso de ações;
- Garantir a eficiência administrativa;
- Manter a comunicação com as partes interessadas; e
- Avaliar o desempenho e aprender.

Segundo Matos (2013), a crise do Estado pode ser compreendida como uma crise fiscal, caracterizada pela crescente perda de crédito e pela poupança pública, que se tornou negativa, além do esgotamento da estratégia de estatização intervencionista do Estado e a superação da administração pública burocrática.

O modelo burocrático Weberiano (Max Weber) baseia-se nos seguintes principais princípios: a existência de funções definidas e competências rigorosamente determinadas por leis ou regulamentos; os membros do sistema têm direitos e deveres delimitados por regras e regulamentos; e a hierarquia rígida definida por meio de regras explícitas e as prerrogativas de cada cargo e função são definidas legalmente e regulam o exercício da autoridade e seus limites.

O modelo Weberiano foi muito criticado por introduzir transformações no comportamento das pessoas, levando-as à rigidez (os indivíduos se apegam obsessivamente às regras), às dificuldades no atendimento aos clientes e à ineficiência. Estas transformações do comportamento levaram o modelo para as disfunções da burocracia, tornando-o lento em seus procedimentos, resistente a mudanças e com ausência de inovação. Com isso, a burocracia Weberiana não conseguiu adaptar-se de modo flexível às profundas mudanças no contexto político, econômico e social. Sendo assim, a crise fiscal e modelo burocrático levaram à implementação de reformas para aumentar a capacidade de governar, isto é, a capacidade efetiva de transformar políticas públicas em realidade. As reformas foram implementadas através de ajustamento fiscal duradouro e das reformas econômicas orientadas para o mercado, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica.

A NPM se caracteriza como um movimento que apresenta um modelo normativo substituto do modelo burocrático, que era baseado em regras e autoridade. Este novo modelo gerencial baseando-se na competição e no foco em resultados, propõe uma agenda de reforma que focalizavam a diminuição do aparelho do Estado; a desregulamentação; o controle fiscal, a privatização de empresas públicas e a aplicação de técnicas empresariais no âmbito governamental. A NPG tem como foco a prestação de contas à sociedade quanto aos gastos públicos, assegurando efetiva transparência na gestão, cumprimento de metas estabelecidas a partir de demandas sociais, baixo custo da administração pública e qualidade em geral (Neves, 2017).

As reformas implantadas no Estado detectaram várias diferenças importantes de Gestão entre os setores Público e Privado, que foram trabalhadas para implementar as novas práticas do NPM (Quadro 5).

Quadro 5

Diferenças de gestão entre os setores público e privado tratados pela NPM	
Setor Público	Setor Privado
Ênfase no processo	Ênfase no resultado
Foco nas ações punitivas	Foco nas ações corretivas
Responsabilidades poucas definidas	Responsabilidades claramente distribuídas
Burocracia	Objetividade
Processo decisório diluído	Processo decisório bem definido
Governante se orienta pela fixação no cargo	Empresários motivados pela busca de lucro

Fonte: Mauss e Souza, 2020

Segundo Matos (2013), a governança é uma forma de governo que se adota com o objetivo de evitar os efeitos derivados da falta de flexibilidade e de capacidade de adaptação das organizações públicas às mudanças que estão ocorrendo nas sociedades atuais. Essa modalidade dá ênfase à necessidade de se desenvolver formas de cooperação política entre todos os atores envolvidos com determinados temas, obtendo, não a imposição de uma política de um grupo sobre os demais, mas uma política comum que atenda, se não a totalidade, pelo menos a maioria dos interesses envolvidos.

Segundo Pacheco (2008), os princípios norteadores da Nova Gestão Pública são: governança democrática; orientação para resultados; atitude e ambiente empreendedores; descentralização de serviços; valorização da gestão de pessoas; articulação de recursos públicos e privados e outros.

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão com vista à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), desde então, lançou novas versões do Código das melhores práticas de governança corporativa, documento que define quatro princípios básicos de governo aplicáveis ao contexto nacional: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa (TCU, 2014).

O entendimento geral é que as práticas da NPM não precisavam ser reinventadas, mas sim aproveitadas aquelas já consolidadas pela gestão das organizações privadas, no âmbito da contabilidade gerencial e estratégica. Assim, a NPM corresponde a aplicar na gestão pública as mesmas práticas adotadas pelas organizações privadas, que buscam a eficiência, eficácia e continuidade dos seus negócios (Mauss; Souza, 2020).

O termo governança trata da aquisição e da distribuição de poder na sociedade, e, de forma mais específica, a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas. Já a governança corporativa

no setor público refere-se à administração do setor por meio de aplicação dos princípios de governança corporativa de setor privado (Matias-Pereira apud Matos, 2013).

Segundo Matos (2013), o Instituto Chartered de Finanças Públicas e Contabilidade (CIPFA), adaptando esse uso para o setor público, identifica três princípios fundamentais que se aplicam, igualmente, às organizações dos setores público e privado. Eles recomendam: a abertura ou a divulgação de informações (transparência); a integridade ou negociação direta e integralidade (todos têm acesso); e prestação de contas ou manter os indivíduos responsáveis por suas ações através de uma clara das responsabilidades e papéis claramente definidos.

A expressão governança corporativa significa princípios que foram criados e estabelecidos como uma concepção de regras, procedimentos e estruturas para uma direção adequada objetivando corrigir os problemas de controle na conjuntura das corporações, sobretudo as de capital aberto. Sendo assim, na prática o objetivo de governança é a representação do valor da organização, a partir de princípios como transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, otimizando e facilitando seu acesso a recursos (Neves, 2017).

A governança também estabelece mecanismos necessários para assegurar um nível adequado de avaliação e controle da conduta dos gestores e de suas ações, que devem ser coerentes com os objetivos dos participantes. Ela pode incluir um esforço para harmonizar a estratégia da organização, em referência a objetivos comuns de colegas de trabalho, subordinados, clientes e outras partes interessadas. Outra possibilidade é implementar um conjunto de regras do jogo, refletindo a preferência coletiva de interesses e interações que regulem e promovam a realização de objetivos comuns, favorecendo um sistema de gestão de divergentes conflitos de interesse (Sandoval apud Matos, 2013, p.42).

A governança no setor público pode ser analisada sob quatro perspectivas de observação: sociedade e Estado; entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; órgão e entidades; e atividades intraorganizacionais. Enquanto a primeira define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado; a segunda se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada; a terceira garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel; e a quarta reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades (TCU, 2014).

Alguns avanços da NPM foram alcançados no exterior, em países como EUA, Austrália, Inglaterra, França e outros, patrocinada pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Organização das Nações Unidas (ONU), onde foi levado para o ambiente da gestão pública a aplicação de instrumentos utilizados na gestão privada, possibilitando que a mesma eficiência e eficácia empresarial fosse uma cultura empregada pela gestão pública. Apesar dos esforços empreendidos para implantação dos princípios da NPM no Brasil, dificuldades naturais existem e devem ser reconhecidas, até mesmo como forma de encontrar alternativas de superá-las. O Brasil ainda se encontra nos estágios de cumprir sua legislação mais básica, passando pela Lei 4.320/1964 e pela LRF, que estabelecem parâmetros e limites para determinadas classes de gastos demandados pela gestão pública. Apesar de reconhecidamente bem constituídas, tais leis têm encontrado dificuldades políticas e culturais de serem implantadas, o que deixa o país mais distante ainda dos princípios da NPM (Mauss; Souza, 2020).

A implantação da Nova Gestão Pública passa pela orientação da Contabilidade Governamental que visa a orientação para resultados, atitude e ambiente empreendedores, descentralização de serviços e outros. Mesmo que o Serviço Público não busque o lucro, ele não pode gerar prejuízo. Logo ele terá que perseguir os objetivos da Contabilidade de Custo, onde tem que identificar os gastos com a produção de bens e serviços públicos, tornando o serviço eficiente, contribuindo para obtenção de recursos suficientes para o seu funcionamento. Além disso, a Nova Gestão Pública deve estar direcionada para os princípios de transparência, prestação de conta e responsabilidade corporativa.

Síntese do Capítulo



A análise da Contabilidade de Custo é importante para verificar por onde deve-se começar a implantação de Nova Gestão no Serviço Público. A Gestão de custo visa sempre a orientação para resultados, atitude e ambiente empreendedor, e descentralização dos serviços. Logo, esta gestão vai influenciar nas mudanças que devem ocorrer no planejamento, na execução e no controle das ações com o foco na eficácia e eficiência.

A Contabilidade Pública, também denominada Contabilidade Governamental, é estruturada, segundo Mauss e Souza (2020) em dois eixos básicos: a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, o primeiro é composto pelos subsistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e compensado, o segundo é relacionada ao subsistema de custos. A Contabilidade Pública estuda,

orienta, controla e demonstra a execução das entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública.

O movimento de resposta à crise fiscal de 1970 e as deficiências do modelo burocrático clássico dominantes nos governos ocidentais contribuíram para o surgimento da Nova Gestão Pública (*New Public Management* - NPM) e da Nova Governança Pública (*New Public Governance* - NPG).

Existem distinções entre a Nova Governança e a nova Gestão Pública: enquanto a governança é responsável por estabelecer a direção a ser tomada, com fundamento em evidências e levando em conta os interesses da sociedade brasileira e das partes interessadas, a gestão é a função responsável por planejar a forma mais adequada de implementar as diretrizes estabelecidas, executar os planos e fazer o controle de indicadores. Em resumo, a governança objetiva avaliar, dirigir e monitorar as ações visando a sua efetividade e economicidade, enquanto a gestão visa planejar, executar e controlar as ações com o foco na eficácia e eficiência.

Atividades de avaliação



1. A contabilidade gerencial/custos aplicada à empresa privada é considerada como um instrumento essencial para a sua gestão. Qual o objetivo da contabilidade de custos?
2. O movimento de resposta à crise fiscal 1970 e as deficiências do modelo burocrático clássico dominante nos governos ocidentais, na época, contribuíram para o surgimento da Nova Gestão Pública e a Nova Governança Pública. Conceitue a Nova Gestão Pública e a Nova Governança Pública e aponte as suas diferenças.

Considerações Finais

O gerenciamento de custos é muito importante para os gestores, pois ele propicia o levantamento dos recursos necessários para cobrir todos os gastos da organização. Ela utiliza os custos para obter o lucro, tendo em vista a fixação do preço pelo mercado. Além de contribuir para uma melhor tomada de decisões visando à lucratividade do produto.

Os custos são os gastos efetuados para fabricação de produtos ou realização de serviços, como: matérias-primas consumidas, salários e encargos sociais dos operários da empresa, combustíveis, energia elétrica, água utilizada na produção, manutenção e depreciação das máquinas industriais, e outros.

As despesas são os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira. Esses gastos não são relacionados à produção, mas são necessários ao funcionamento da empresa, ou seja, são os gastos ligados às atividades gerenciais da empresa. Consideram despesas os gastos com aluguel, salários e energia elétrica da administração, os gastos com juros pagos por atraso na quitação de uma duplicata e tarifas de manutenção de conta bancária e gastos com comissões de vendedores e propaganda.

Os custos podem ser classificados com relação aos produtos em Diretos e Indiretos e com relação ao volume de produção em Fixos e Variáveis. As análises dos custos diretos e indiretos e fixos e variáveis são importantes ferramentas para Administração pública, no que se refere à realização do orçamento público baseado na previsão de receita estimada pela análise de custos das diversas atividades das organizações.

O sistema de acumulação de custos é o processo de acumular os custos de acordo com o sistema de produção ou execução de serviços, que pode ser caracterizado pela produção contínua e ininterrupta (por processo) ou por encomenda (por ordem). A produção contínua (acumulação por processo) fabrica produtos de mesma natureza, intercambiáveis, de forma contínua, sem interrupção, utilizando o mesmo processo de fabricação com poucos ajustes na linha de produção, enquanto a produção por encomenda (por ordem) tem a finalidade de produzir produtos voltados para o atendimento da necessidade dos clientes, com baixas demandas. A produção ocorre em pequena escala e o sistema é bastante flexível e pode produzir produtos heterogêneos durante o mesmo processo, basta fazer ajuste no maquinário.

As empresas precisam apurar os seus custos para atendimento legais e para conhecimento dos custos para tomada de decisões corretas, sendo assim, surgem necessidades de adoção de métodos de custeio. Custeio sig-

nifica atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço. Os métodos de custeio mais conhecidos ou utilizados atualmente são os por Absorção, baseado em Atividade (ABC) e Variável ou Direto.

Os Serviços são atividades, atos, processos oferecidos à sociedade por uma organização para solucionar problemas, visando suprir as necessidades e os desejos dos consumidores. O serviço público é toda atividade administrativa ou de prestação direta e indireta de serviços à população, exercida por um órgão ou entidade da administração pública ou pela iniciativa privada. Os serviços públicos são prestados de duas formas: centralizados ou descentralizados. O serviço é centralizado quando é prestado diretamente por órgãos que fazem parte da Administração Pública e podem ser prestados por órgãos e agentes públicos federais, estaduais e municipais, enquanto o serviço descentralizado pode ser oferecido por um ente privado (pessoas físicas ou jurídicas), quando o Estado faz uma permissão, concessão ou uma parceria público-privado para a prestação de um serviço.

Da análise das Normas e Legislação da CASP, pode-se destacar o pioneirismo da Lei nº 4.320/1964, que estabelece importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no país, tendo como principal instrumento o orçamento público.

A contabilidade governamental brasileira está em constante aperfeiçoamento nos últimos anos. Em 2000, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tem como premissas básicas o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade e o seu intuito é preservar a situação fiscal da União, Estados, municípios e do Distrito Federal, a fim de garantir a saúde financeira da administração pública a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores.

A análise da Contabilidade de Custo é importante para verificar por onde se deve começar a implantação de Nova Gestão no Serviço Público. A gestão de custo visa sempre a orientação para resultados, atitude e ambiente empreendedor, e descentralização dos serviços; logo, esta gestão vai influenciar nas mudanças que devem ocorrer no planejamento, na execução e no controle das ações com o foco na eficácia e eficiência.

O movimento de resposta à crise fiscal 1970 e as deficiências do modelo burocrático clássico dominantes nos governos ocidentais contribuíram para o surgimento da Nova Gestão Pública e da Nova Governança Pública. A implantação da Nova Gestão Pública envolve a orientação da Contabilidade Governamental, a qual busca direcionar-se para resultados, estimular atitudes e ambientes empreendedores, promover a descentralização de serviços, entre outros aspectos.

A Nova Gestão Pública terá que perseguir os objetivos da Contabilidade de Custo, tendo que identificar os gastos com a produção de bens e serviços públicos, tornando o serviço eficiente, contribuindo para obtenção de recursos suficientes para o seu funcionamento. Além disso, a Nova Gestão Pública deve estar direcionada para os princípios de transparência, prestação de conta e responsabilidade corporativa.

O objetivo deste trabalho não foi esgotar os assuntos referentes à Gestão de Custo aplicada ao Setor Público, muito pelo contrário, ele visa despertar o interesse do gestor pelas melhorias no planejamento, no controle, na transparência e na responsabilidade, com intuito de preservar a situação fiscal da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Por fim, pode-se concluir que a saúde financeira de qualquer organização pública ou privada passa pela contabilidade de custos, onde são estabelecidos os mecanismos para identificar os gastos com a produção de bens e serviços públicos, tornando o serviço eficiente, contribuindo para obtenção de recursos suficientes para a gestão da organização.

Referências



BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 23 mar. 1964. Retificada em 9 abr. e 3 jun. 1964.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 27 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 27 fev. 1967.

BRASIL. **Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 14 fev. 1995.

BRASIL. **Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 29 jun. 1989.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 5 maio 2000.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 8 out. 2009.

BRASIL. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, 26 ago. 2008.

BRASIL. **Portaria nº 157, de março de 2011**. Estabelece orientações para a execução do orçamento da União no exercício de 2011. Brasília, 2011.

BRASIL. **Instrução Normativa STN nº 30, de 5 de março de 2021**. Dispõe sobre a elaboração e a execução orçamentária e financeira no âmbito da União. Diário Oficial da União, Brasília, 5 mar. 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a apuração e o pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

dica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Diário Oficial da União, Brasília, 16 mar. 2017.

BRASIL. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

CHACON, F. A. F. **Gestão da cadeia produtiva**: um diagnóstico da piscicultura superintensiva da tilápia no Vale do Curu. 2. ed. Maringá/PR: Viseu, 2023.

MACHADO, R. **Introdução à Contabilidade aplicada ao setor público**. Disponível em: <https://www.grancursos.com.br>. Acesso em: 24 jan. 2024.

MATOS, F.; DIAS, R. **Governança pública**: novo arranjo de governo. Campinas/SP: Editora Alínea, 2013.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. Curitiba: Juruá, 2020.

NEVES, F. et al. Nova Gestão Pública e Nova Governança Pública: uma análise conceitual comparativa. Revista Espacios, Venezuela, v. 38, n. 07, 2017.

PACHECO, S. **O planejamento estratégico na gestão pública**: o caso do Governo do Estado do Rio de Janeiro. 2008. Monografia (Graduação) — Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2008.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos fácil**. São Paulo: Saraiva, 1997.

SIGNIFICADO, **Enciclopédia**. Disponível em: <https://www.significados.com.br/>. Acesso em: 24 jan. 2024.

SANTOS, J. J. **Fundamentos de custos para formação de preço e do lucro**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, P. V. S.; CRUZ, U. L.; PORTUGAL, G. T. Acumulação de custos por processo: uma proposta em uma siderúrgica. **Sistema & Gestão**, v. 11, n. 2, p. 228-241, 2016.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

Sobre o autor

Frederick August Ferreira Chacon: bacharel em Ciências Militares pela AMAN/RJ, graduado em Administração pela Uece, com pós-graduação em Administração Hospitalar pela UNEB/DF, mestre em Aplicações Militares pela EsAO/RJ e mestre em Logística e Pesquisa Operacional pela UFC/CE. É professor assistente e lecionou nos cursos de Administração da UNB/DF, UFC/CE e Uece.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

