

Sistema de custos aplicado ao setor público

Custos e a legislação vigente

Decreto-Lei nº 200/1967

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Lei Complementar 101/2000 - LRF, artigo 50

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Constituição da República de 1988

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

(...)

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

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

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

Justificativa: Custos para Tomada de Decisão

Subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público

Relevante para o desenvolvimento da gestão e aprimoramento da qualidade do gasto público

Útil no processo de macro-avaliações e tomada de decisões estratégicas

Permite o conhecimento dos custos das políticas e programas executados, em cotejamento aos resultados obtidos, de maneira que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais

Subsidia a discussão sobre eficiência alocativa dos recursos públicos e qualidade do gasto público

Oferece aos gestores um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas, gerando valor para a sociedade;

Serve como referência para desenho e implantação de um modelo de gestão para resultados

Fornece subsídio para a formulação da proposta orçamentária, a partir das informações sobre custos, associadas aos benefícios e valores gerados pela atuação da organização pública

Conceitos

Contabilidade Financeira: ciência social aplicada que capta, registra, resume, interpreta e evidencia fenômenos que afetam a situação financeira e patrimonial da entidade.



Contabilidade de Custos: ramo da contabilidade que trata dos gastos incorridos na produção de bens e serviços.



Contabilidade Gerencial: corresponde à integração dos conhecimentos úteis, sob o aspecto gerencial, para a tomada de decisões da administração da entidade, oriundos de vários ramos da Contabilidade e de outras ciências. É o gerenciamento da informação contábil em favor da administração da entidade.

CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Externo à organização (acionistas, sócios, credores, legisladores, etc.).	Interno à organização (gestores, controladores, etc.).
Ênfase nas consequências financeiras das atividades passadas.	Ênfase nas decisões que afetam o futuro.
Ênfase na objetividade dos dados.	<ul style="list-style-type: none"> • Dados levantados com precisão e flexibilidade dos registros.
Informação precisa e detalhada.	<ul style="list-style-type: none"> • Subsídio à tomada de decisões.
Relatórios resumidos e em alto grau.	<ul style="list-style-type: none"> • Subsídio à tomada de decisões detalhadas.
Observância dos PCCE.	<ul style="list-style-type: none"> • Subsídio à tomada de decisões com observância aos princípios contábeis.
Obrigatória.	Não-obrigatória.
Relatórios com orientação histórica.	Relatórios com orientação histórica e para o futuro.



Fonte: *Contabilidade Gerencial* ; Garrison & Noreen

Gasto: Aquisição de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.

Custo: Gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço.

Perda: Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Investimento: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.

Objeto de Custo: item para o qual se deseja levantar a informação de custos.



INDÚSTRIA

CUSTO	DESPESA
Gastos na fábrica	Gastos no escritório



COMÉRCIO

CUSTO	DESPESA
Mercadoria a ser revendida	Gastos na administração

SERVIÇOS

CUSTO	DESPESA
Mão-de-obra aplicada	Gastos na administração



Classificação de Custos

Custo Fixo: custo cujo total permanece constante, independentemente do nível de atividade. Custo fixo unitário decresce com o aumento da produção.

Custo Variável: custo cujo total varia proporcionalmente à variação nos níveis de atividade. Custo variável unitário é constante.

Custo Direto: custo que pode ser facilmente e adequadamente identificado ao objeto de custo em consideração.

Custo Indireto: custo que para ser apropriado ao objeto de custo necessita de um critério de rateio.

OBJETOS DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

- Programas
- Ação (Projeto/Atividade)
- Produtos/Serviços
- Institucional (órgão, departamento)



O Esquema Básico da Contabilidade de Custos

O esquema básico

1º PASSO SEPARAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS

Sal. Professores \$ 200,00
Mat. Prima Cons. \$ 300,00
Salários Adm. \$ 100,00
E. Elét. (Salas de Aula) \$ 50,00

Custos de Produção

Total \$ 550,00

Despesas Administrativas

Total \$ 100,00

2º PASSO APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS AOS PRODUTOS E SERVIÇOS

Matéria Prima:
60% para Curso A
40% para Curso B
Salários Produção:
60% dos Prof. Curso A
40% dos Prof. Curso B

Mat. Prima Cons. \$ 300,00
└───> Curso A - \$ 180,00
└───> Curso B - \$ 120,00

Sal. Prod. Diretos \$ 200,00
└───> Curso A - \$ 120,00
└───> Curso B - \$ 80,00

3º PASSO RATEIO DOS CUSTOS INDIRETOS

E. Elét. das Salas de Aula:
Critério de rateio - # alunos
Curso A 1000 alunos
Curso B 500 alunos

Rateio do custo de En. Elét.
Curso A: $(1000/1500) * 50 = 33$
Curso B: $(500/1500) * 50 = 17$

ITEM	CURSO A	CURSO B
Mat. Prim	180	120
Sal. Prof.	120	80
En. Elét.	33	17
CUSTO	333	217

Sistemas de acumulação

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Cuida do processo de acumulação dos custos e o seu desenho está associado ao sistema de produção da entidade. Os sistemas de produção mais conhecidos são o de produção contínua e o por ordem, de onde derivam os sistemas de acumulação por etapa do processo e por ordem de produção, respectivamente.

PRINCIPAIS SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO

- **Por ordem** - Adotará o sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda a entidade cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, produzindo bens ou serviços não padronizados e, geralmente, sob encomenda específica dos seus clientes. **Ex.: Custo dos projetos.**
- **Por processo** – Sistema de acumulação de custos indicado para bens ou serviços padronizados. **Ex.: Custo das atividades.**

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

- **Por Processo:** Serviços típicos do setor público, como ensino, assistência médica, etc.



Os custos desses serviços devem ser acumulados durante determinado período.

SISTEMA DE ACUMULAÇÃO CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

- **Ordem de Serviço:** O setor público também cria capacidade para prestar serviço quando constrói uma escola, um hospital, uma ponte, um conjunto habitacional, uma estrada. Caracteriza-se como encomenda específica, com data inicial e final de execução.



Sistemas de custeio

SISTEMA DE CUSTEIO

Está associado ao modelo de mensuração. A escolha do sistema de custeio a ser adotado não depende do sistema produtivo da entidade e sim, principalmente, do tipo de informação e de controle que a administração pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

- **Custo orçado/ estimado:** Estes custos são estabelecidos antes de realizar o serviço, através de estudos ou valores escolhidos como amostra de um período.
- **Custo padrão:** Valor do material, mão de obra ou gastos cuidadosamente apurados, necessários a elaboração de um produto ou serviço.
- **Custo histórico:** Tem como pressuposto principal a simplificação e contabilização dos valores tais como ocorreram.

SISTEMA DE CUSTEIO PÚBLICO

- **Histórico:** É elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública.



Métodos de custeio

- **Custeio por absorção** – é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica. Resume-se no critério em que se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis quer diretos ou indiretos, e tão-somente os custos de produção, aos produtos elaborados.
- **Custeio variável** - só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.
- **Custeio por atividades** - conhecido como ABC (Activity-Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.
- **Custeio Direto** - apropriação dos custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto.

Fonte: Martins, Eliseu – Contabilidade de custos – 9.ed – Atlas, 2003

CUSTEIO DIRETO – Justificativa

- Permite acompanhar o desempenho dos gestores e das políticas públicas sem as intermináveis discussões a respeito dos custos gerais transferidos.
- Relação custo benefício da informação.
- Está entranhado no sistema de planejamento/ orçamento/contabilização do setor público.

ACRESCENTAR RATEIO DE CUSTOS INDIRETOS

Desafios

DESAFIO DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

Apesar do programa de apoio administrativo colaborar para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos ou de gestão de políticas públicas e demais programas, suas despesas, até o momento, não são associadas a esses programas. Em decorrência, não é possível se ter conhecimento de quanto de recurso foi consumido para se atingir os resultados dos programas finalísticos ou de gestão.

ORÇAMENTO: INSUMO PARA CUSTOS

CUSTOS: INSUMO PARA O ORÇAMENTO

DESAFIO DO REGIME CONTÁBIL

Os custos na Administração Pública são representados tanto por fatos resultantes como independentes da execução orçamentária.

NECESSIDADE DE AJUSTES EM ROTINAS CONTÁBEIS

DESAFIO DA ALOCAÇÃO

Esse problema decorre da existência dos denominados custos comuns, ou seja, custos que guardam uma relação com mais de um objeto de custo. Em algumas situações específicas, como é o caso dos denominados custos conjuntos, não existe um critério de alocação que possa ser considerado plenamente defensável.

O SISTEMA DEVE SER VERSÁTIL E PERMITIR O USO DE DIVERSOS CRITÉRIOS DE ALOCAÇÃO

Como fazer

Estágios da despesa orçamentária

– **Empenho:** É o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. (art. 58 da Lei nº 4.320/1964)

– **Liquidação:** Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar: i) A origem e o objeto do que se deve pagar; ii) A importância exata a pagar, e iii) A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação. (art. 63 da Lei nº 4.320/1964)

Ponto de partida para a construção do sistema de informações de custos

– **Pagamento:** Consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A variável financeira

*Contabilidade
Patrimonial*

Custos (Ideal)

A variável financeira

*Contabilidade
Orçamentária*

Despesa Orçamentária Executada

Ajustes Contábeis



*Contabilidade
Patrimonial*

Custos (Ideal)

A variável financeira

Contabilidade
Orçamentária

Despesa Orçamentária Executada

(Despesa Liquidada)

(+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício

Contabilidade
Patrimonial

Custos (Ideal)

A variável financeira

Contabilidade
Orçamentária

Despesa Orçamentária Executada

(Despesa Liquidada + Inscrição em RP não-proc.)

- (+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício
- (-) Despesas de Exercícios Anteriores
- (-) Formação de Estoques
- (-) Concessão de Adiantamentos
- (-) Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização da Dívida

Despesa Orçamentária Ajustada

Contabilidade
Patrimonial

Custos (Ideal)

A variável financeira

Contabilidade
Orçamentária

Despesa Orçamentária Executada

(Despesa Liquidada + Inscrição em RP não-proc.)

**Ajustes
Orçamentários**

- (+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício
- (-) Despesas de Exercícios Anteriores
- (-) Formação de Estoques
- (-) Concessão de Adiantamentos
- (-) Investimentos / Inversões Financeiras / Amortização da Dívida

Despesa após ajustes orçamentários

**Ajustes
Patrimoniais**

- (+) Consumo de Estoques
- (+) Despesa Incorrida de Adiantamentos
- (+) Depreciação / Exaustão / Amortização

Despesa após ajustes patrimoniais

Contabilidade
Patrimonial

Custos (Ideal)

