



# **GTT Custos PCRJ**

**29 DE ABRIL/2021**

**Relatório de Trabalhos Acadêmicos em Torno  
do Tema**

<b>Sumário</b>	<b>3</b>
<b>Importância da contabilidade de custos no Setor Público</b>	<b>8</b>
<b>Potencial de contribuição de trabalhos acadêmicos sobre o tema</b>	<b>13</b>
<b>Propostas dos trabalhos estudados</b>	<b>13</b>
<b>Aspectos gerais</b>	<b>15</b>
<b>Desenvolvimento do trabalho: Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016 no centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB</b>	<b>15</b>
<b>Desenvolvimento do trabalho: Gestão de Custos: estudo sobre o Uso e a Implementação de sistemas de Custos em Prefeituras do Estado do Rio de Janeiro</b>	<b>18</b>
<b>Desenvolvimento do trabalho: Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais</b>	<b>20</b>
<b>Conclusões do trabalho: Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016 no centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB</b>	<b>26</b>
<b>Conclusões do trabalho: Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro</b>	<b>27</b>
<b>Conclusões do trabalho: Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais</b>	<b>29</b>
<b>Propostas de produção de trabalhos futuros e de implementação de sistema de custos</b>	<b>30</b>

## **Introdução**

A importância da gestão de custos no setor público tem se tornado cada vez mais evidente à medida que se observa sua contribuição para o processo decisório, o controle gerencial, a elaboração de planejamento e o aumento da eficiência na prestação do serviço público.

No âmbito da PCRJ, tal tema tomou grande relevância quando no primeiro dia de mandato da atual gestão do Prefeito, foi estabelecido o DECRETO RIO Nº 48386 DE 1º DE JANEIRO DE 2021, com o objetivo de elaborar revisão e estudo visando à apuração de custos dos serviços prestados à população, bem como suas normas e controles. Ressalta-se, nesse momento, o interesse sobre o tema como uma das soluções que possam garantir a melhora do cenário fiscal para os próximos anos.

Cabe ressaltar que, o recurso público quando mal utilizado é a primeira causa da impossibilidade do estado oferecer serviços públicos de qualidade à população, comprometendo o acesso a direitos que deveriam contemplar toda a sociedade, cumprindo, assim, o papel do Estado Democrático.

Nesse contexto, cabe a pergunta que não quer calar:

*"Como relacionar o desenvolvimento de um sistema de informação de custos na administração pública com foco em resultados, orientação para os cidadãos, transparência, accountability pública e a identificação de novas formas de prestação dos serviços públicos?"*

A importância das informações sobre os custos do governo não se resume à contribuição que elas podem dar para a eficiência e a eficácia do gasto público, mas também pelo que representa à luz da necessidade de ser promovida uma profunda transformação na gestão de recursos no município, indispensável para que a prefeitura possa responder adequadamente aos desafios que se apresentam a cada dia ao redor da máquina pública.

Assim, esse Relatório de Trabalhos Acadêmicos em torno do tema de Análise de Custos pretende abordar os principais aspectos de trabalhos acadêmicos recentes sobre contabilidade de custos com enfoque no setor público, buscando subsidiar a definição do melhor modelo a ser implantado na PCRJ. Porém, cabe ressaltar que essa análise não se esgota aqui já que o assunto é muito amplo e pode ser discutido por diversas óticas que não se contrapõem, mas se complementam.

## Objetivos Gerais

O presente trabalho busca apresentar referências obtidas em trabalhos acadêmicos em torno do tema de análise de custos com enfoque no setor público visando subsidiar a definição de modelo a ser proposto para a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

Como tratam-se de obras que apresentam convergências em aspecto macro, mas não necessariamente possuem conexão direta entre si em seu desenvolvimento em virtude da multiplicidade de abordagens possíveis, procurou-se estruturar o presente trabalho de forma a não tornar-se uma compilação de volumosas referências. Pelo contrário, buscou-se no bojo dos trabalhos mais afeitos com a linha lógica e objetivo do GTT, os conteúdos que entendemos estarem mais próximos de trazer uma contribuição de ordem prática.

Verificou-se que a maioria dos trabalhos pesquisados inclui estudos de caso desenvolvidos em organizações específicas buscando desenvolver a avaliação do sistema de custos existente e o levantamento de informações de custos. Buscando dar maior amplitude ao presente trabalho, incluímos artigos e estudos que foram além do universo específico de uma organização para fazer uma análise de cenário mais global e compatível com a multiplicidade de secretarias e empresas públicas que compõem a PCRJ, além de buscar um panorama de referências internacionais, visto que a percepção do discutido em âmbito global pode ser proveitoso para a gestão pública brasileira.

Em geral, considerando o recorte proposto, os trabalhos que se pôde investigar não versam sobre referências sucedidas e consolidadas de sistemas de custos implementados ou seu aprimoramento, de forma que fosse possível trazer, neste trabalho, a noção conclusiva do modelo mais adequado, mas, principalmente, nos dão uma noção de desafios já confrontados e a confrontar.

Assim, pretende-se nesse trabalho entender um pouco o "estado da arte" no qual se encontra o tema trazendo uma abordagem que possa contribuir para a construção de "insights" que agreguem valor e sirvam de inspiração para a construção de sistema de custos carioca que abarque os anseios da prefeitura e dos seus diversos órgãos indo ao encontro da melhor conjugação de oferta de serviços públicos à população.

## **Trabalhos selecionados como base referencial**

- . ORIGEM E TEOR DA PRODUÇÃO DO CONHECIMENTO COM BASE EM TESES E DISSERTAÇÕES NACIONAIS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO - artigo científico publicado em Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 21, n. 69, 2016.
- . CUSTOS POR ALUNO DE GRADUAÇÃO LEVANTADOS NO PERÍODO DE 2009 A 2016, NO CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, CAMPUS II DA UFPB - Universidade Federal da Paraíba - Centro de educação Programa de Pós Graduação em Políticas Públicas, gestão e avaliação da Educação Superior - Mestrado profissional - Andréia Maria de Oliveira Machado - João Pessoa - 2008
- . AS UNIVERSIDADES FEDERAIS EM MINAS GERAIS: UMA ANÁLISE DE SEUS INDICADORES DE DESEMPENHO - UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - Dissertação - Faculdade de Ciências Econômicas - Departamento de Ciências Administrativas - Centro de Pós Graduação e Pesquisas em Administração - Herbert Newton Mota Guerra - Belo Horizonte - 2006
- . GESTÃO DE CUSTOS: ESTUDO SOBRE O USO E A IMPLEMENTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM PREFEITURAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - Trabalho de Pesquisa referente ao Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Edital nº 02/2015. - Rio de Janeiro 2017
- . GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM PANORAMA DE EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS- artigo publicado em Rev. Serv. Público Brasília 69 (3) 585-604 jul/set 2018.

## **Escopo dos trabalhos analisados**

### **Importância da contabilidade de custos no Setor Público**

---

Segundo descrito em ORIGEM E TEOR DA PRODUÇÃO DO CONHECIMENTO COM BASE EM TESES E DISSERTAÇÕES NACIONAIS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, a contabilidade de custos surgiu da necessidade de contadores, auditores e fiscais resolverem seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado. Atualmente, a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: auxílio ao controle, fornecendo dados para estabelecer padrões, orçamentos e outras formas de previsão, comparando-os com o efetivamente acontecido; ajuda para tomada de decisões, fornecendo informações das consequências de curto e longo prazos sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, entre outros fatores (Martins, 2003).

Apesar de terem surgido no setor privado, as informações de custos têm grande potencial para serem utilizadas também no setor público. A evolução da sociedade e o surgimento da terceirização e da privatização das coisas públicas são eventos que exigem dos gestores públicos o conhecimento dos custos em suas entidades, “a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar bens e serviços, de produzir ou privatizar serviços” (Slomski, 2011, p. 69). Diniz (2004, p. 26) destaca, ainda, os constantes aumentos da demanda por serviços públicos sem um crescimento proporcional da receita.

Foi observado que, a partir de 2005, houve crescimento na quantidade de pesquisas sobre a temática, sendo a origem dos estudos, principalmente, as áreas de Administração e Contabilidade. A Saúde e a Educação destacam-se entre as áreas de aplicação das pesquisas; e a maioria destas tem como escopo a realização de diagnóstico em organização, o levantamento de informações de custos e a proposta de um sistema de custos.

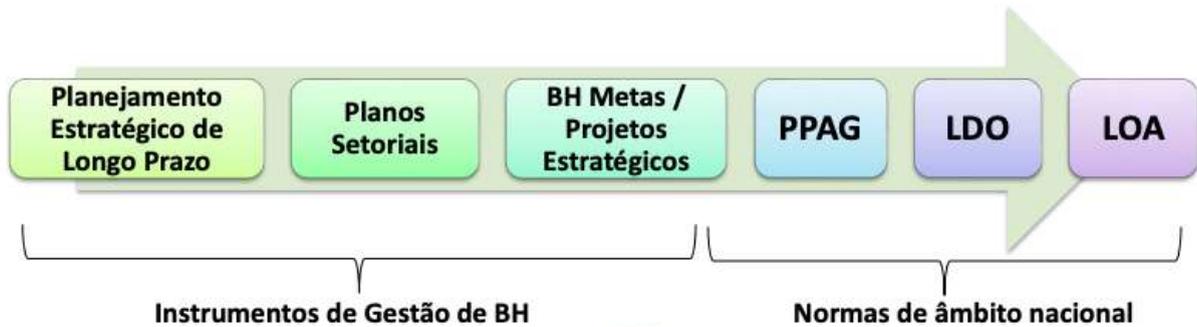
Buscou-se, dentre os diversos trabalhos acadêmicos analisados, reunir informações mais aprofundadas dos elencados acima, tendo seus conteúdos sido considerados representativos e relevantes para o entendimento do cenário geral da produção do conhecimento com base em teses e dissertações que se propuseram a investigar a temática de custos no setor público.

Nesse contexto, como um exemplo da importância da contabilidade de custos no setor público citaremos o trabalho apresentado pela prefeitura de Belo Horizonte no Congresso Internacional Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Serviço Público: "O Sistema de Custos como instrumento de governança na gestão municipal – um estudo de caso da Prefeitura de Belo Horizonte". O trabalho propõem-se a discutir a implantação do sistema de custos a partir dos instrumentos de planejamento, como apresentado nos slides abaixo.

## Instrumentos de Planejamento

Planejamento,  
Orçamento  
e Informação

 **PREFEITURA**  
BELO HORIZONTE  
GOVERNAR PARA QUEM PRECISA



*“Sociedade que não planeja,  
aceita qualquer resultado.”*



# Mapa Estratégico

Planejamento,  
Orçamento  
e Informação



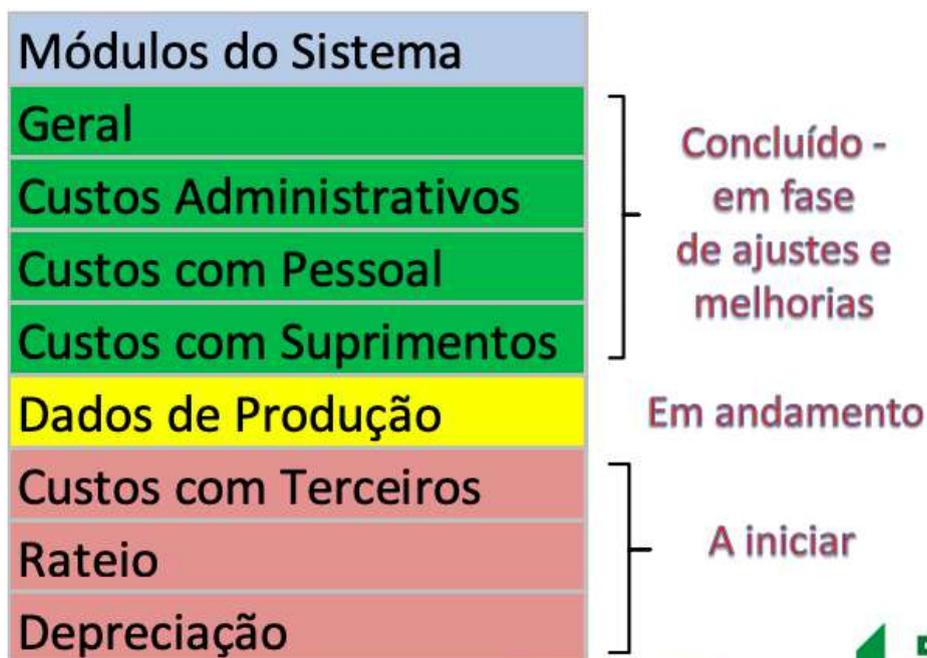


A partir daí encontra-se em construção o Projeto CIC - Centro de Informação de Custos que tem como principais objetivos:

- Disponibilizar aos gestores informações gerenciais para subsidiar a tomada de decisões, melhorar a gestão das suas unidades e contribuir para a alocação mais eficiente dos recursos;
- Monitorar, avaliar e consistir os dados propiciando comparações entre os custos dos serviços prestados por unidades de mesma natureza;
- Possibilitar maior controle e transparência dos gastos públicos, agregando informações sobre a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das políticas públicas;
- Subsidiar a elaboração/revisão do PPAG, LOA e planos setoriais, trazendo maior realismo e melhor precisão às projeções financeiras e definição de metas físicas.

O Sistema encontra-se em fase de construção e testagem:

## Projeto CIC – Centro de Informações de Custos



Além disso, o trabalho também define os seus principais desafios e oportunidades:

- Mudança de gestão de um padrão burocrático para um proativo, possibilitando, conseqüentemente, melhoria nas funções de planejamento e orçamento;
- Busca de informações a partir de uma única fonte de dados;
- Contingenciamento orçamentário: com a utilização da informação de custos como instrumento de governança, o órgão pode estabelecer critérios diferentes de acordo com a análise de impactos e relevância de cada programa. Assim, torna possível estabelecer prioridades e adequar-se ao contingenciamento, mitigando os impactos negativos e obtendo maior qualidade no atendimento dos objetivos pretendidos inicialmente;
- O CIC figura como importante ferramenta de apoio à gestão estratégica, municiando as instâncias que têm competência decisória para planejar e tomar decisões, potencializando sua utilização como instrumento de governança.

## Potencial de contribuição de trabalhos acadêmicos sobre o tema

---

O artigo “Origem e Teor da Produção do Conhecimento com Base em Teses e Dissertações Nacionais Sobre Custos no Setor Público” (Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 21, n. 69, 2016), que defende que as publicações, como teses e dissertações, podem contribuir para a percepção do estágio de desenvolvimento de determinada temática. O trabalho destaca que algumas características fundamentais das teses seriam a demonstração de que o autor do trabalho é um estudioso capaz de avançar na disciplina à qual se dedica e a originalidade, no sentido de conhecer profundamente um assunto de forma a “descobrir” algo que não foi dito por outros estudiosos. As dissertações, deverão versar sobre um assunto específico, seguindo uma metodologia sustentada por outras pesquisas a respeito do tema, e acrescentar alguma contribuição à área de estudo.

Exemplificando o potencial de contribuição da academia na utilização de sistemas de custos em órgãos públicos, destacam-se os exemplos das teses de Nelson Machado (2002) intitulada: “Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental”; e de Victor Holanda (2002) intitulada: “Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico \_ Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP”, que serviram de base conceitual para a elaboração do Sistema de Informações de Custos (SIC) no governo federal, respectivamente no que tange às diretrizes teóricas conceituais, e na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação.

## Propostas dos trabalhos estudados

---

As dissertações “As Universidades Federais em Minas Gerais: Uma Análise de Seus Indicadores de Desempenho” (UFMG) e “Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016, no Centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB” (UFPB) se aprofundaram na análise de indicadores de desempenho e variáveis financeiras e operacionais visando a mensuração de custo em instituições de ensino nos seus respectivos estados, justificando-se na importância da informação a respeito dos recursos utilizados, visto que essas auxiliam na melhor alocação desses recursos, nas decisões de uso da estrutura física da instituição, além de oferecer mecanismos à população para avaliar a eficiência dos gastos públicos. Procuramos dar maior ênfase ao segundo estudo citado por entregar resultado mais concreto e coerente com os objetivos deste trabalho.

O trabalho de pesquisa “Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro” referente ao Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Edital nº 02/2015, considerando ser relevante compreender a utilidade de gestão de custos em prefeituras, embasou-se na pergunta: que medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro (ERJ) podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e à implementação do sistema de custos? Para responder a esta pergunta, esta pesquisa teve como objetivo geral propor medidas para o aperfeiçoamento da gestão e implementação de sistema de custos nas prefeituras do ERJ. No desenvolvimento desta pesquisa, primeiramente procurou-se obter um diagnóstico da situação por meio da aplicação de um questionário para as 91 prefeituras do ERJ, tendo sido obtidas 13 respostas (15%). O estudo foi delimitado à percepção dos contadores dos municípios do estado do Rio de Janeiro, acerca da implantação dos sistemas de custos nas prefeituras, restringindo-se à verificação do estágio de implementação do sistema de custos nas prefeituras estudadas, conforme as exigências normativas, sob a percepção dos contadores, não tendo considerado a perspectiva de outros atores, tais como gestores, integrantes da camada de governança e controladores.

Teve como objetivos específicos verificar quais medidas as prefeituras do estado do Rio de Janeiro podem adotar visando ao aperfeiçoamento da gestão e implementação dos sistemas de custos. Especificamente, buscou: a) Identificar aspectos relevantes sobre gestão de custos para a administração pública; b) Descrever o perfil dos aspectos de gestão de custos nas prefeituras; c) Analisar a percepção dos gestores públicos sobre a gestão de custos nas prefeituras estudadas; d) Identificar oportunidades de aperfeiçoamento no sistema de custos das prefeituras estudadas; e) Propor instrumentos de planejamento físico-financeiro para a implantação do sistema de informação de custos municipais; e f) Contribuir com o espectro teórico e metodológico do tema Gestão de Custos na administração pública.

O artigo “Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais” (publicado em Rev. Serv. Público Brasília 69 (3) 585-604 jul/set 2018) teve como objetivo investigar experiências internacionais relativas à implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos, de forma a identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos entes governamentais no processo, além dos benefícios proporcionados à gestão. No trabalho, foram visitados 17 artigos internacionais que apresentavam cases de implantação ou discutiam a temática sob outra ótica e metodologia.

## **Desenvolvimento dos trabalhos**

### **Aspectos gerais**

---

Verificou-se que os estudos realizados até o presente momento têm sua origem, principalmente, em Programas de Pós-Graduação na área de Administração e Contabilidade. Tal fator é considerado natural dado que a temática pesquisada une a contabilidade de custos e a administração pública. De acordo com ORIGEM E TEOR DA PRODUÇÃO DO CONHECIMENTO COM BASE EM TESES E DISSERTAÇÕES NACIONAIS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO que, além de estudar o teor dos trabalhos sobre o tema, realizou a quantificação destes no cenário nacional, 37% dos trabalhos acadêmicos foram desenvolvidos na área da Saúde, 24%, na Educação e 12%, na área de Segurança/Forças Armadas. Saúde, Educação e Segurança são áreas que historicamente têm despertado o interesse da população e, ao mesmo tempo, exigem altos investimentos governamentais. Sendo assim, considera-se destacadamente importante o desenvolvimento de trabalhos que contribuam para o levantamento de informações de custos nas áreas da Saúde, Educação e Segurança, auxiliando na melhor alocação de recursos.

Poucos foram os trabalhos que saíram do universo específico de uma organização para fazer uma análise de cenário mais global. Chama atenção também a pequena quantidade de trabalhos que estudaram a implementação de um sistema de custos em uma organização como um todo.

Buscando conferir maior amplitude ao estudo, como já exposto acima, procuramos estudar também trabalhos que fossem além do universo específico de uma organização para fazer uma análise de cenário mais global e compatível com a multiplicidade de secretarias e empresas públicas que compõem a PCRJ, além de buscar enriquecer o estudo com um panorama de referências internacionais.

### **Desenvolvimento do trabalho: Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016 no centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB**

---

O trabalho relata que a investigação acerca dos valores aplicados sobre os estudantes da educação superior, numa unidade específica, representou um esforço de fôlego, que compreendeu etapas como informação, delimitação e garimpagem dos recursos recebidos, destinados direta ou

indiretamente, e aplicados efetivamente em prol destes estudantes, residentes ou não, e usuários do Restaurante Universitário ou não. As metodologias propostas tanto pelo MEC/SESU como pelo TCU utilizam as despesas correntes no cálculo dos custos por aluno. Estas despesas correspondem a todos os dispêndios realizados no exercício, com exceção dos gastos com ativos permanentes, ou seja, as despesas com capital. Como estas instituições desenvolvem um conjunto de atividades, nas despesas correntes também estão incluídos outros gastos, além do ensino, ou seja, as despesas realizadas com atividades de pesquisa e extensão. Dessa forma, o montante das despesas correntes executadas dentro do orçamento das IFES, e que fazem parte dos custos por aluno, faz referência aos gastos totais da universidade e não ao custo do ensino.

O trabalho relata que, de acordo com Mauss e Souza (2008), não existe nenhum sistema de custos que sirva de modelo para qualquer instituição. Assim, é preciso moldar o sistema às necessidades, complexidades e realidades das mesmas. E nesse sentido, destacou as metodologias de alguns autores que serviram de norte para a pesquisa de apuração de custo por aluno, as quais transcrevemos abaixo:

A Metodologia proposta por Peter et al (2003) - Método de Custeio por Atividades – ABC, que os autores consideraram ser o mais apropriado e conveniente para servir de base nas instituições públicas de ensino. Segundo os autores, aproximadamente 80% dos custos das IFES (Instituto Federal de Educação Superior) estão concentrados em encargos Sociais e de Pessoal, classificando-os de fixos e de curto prazo. Entretanto, o trabalho destaca que o grande desafio do implemento do Custeio Baseado em Atividades é que as atividades no setor Público são muito genéricas, não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos;

A Metodologia proposta por Amaral (2004), que propõe um método para calcular o custo médio por aluno nas instituições de ensino superior do país e diverge dos demais por considerar todos os recursos recebidos pelas instituições, ou seja, os repassados pelo Tesouro Nacional como também os obtidos através de convênios, projetos, receita própria etc;

A Metodologia proposta por Silva, Morgan e Costa (2004), que foi desenvolvida na Universidade de Brasília – UnB, com foco no ensino superior, e estabelece que o custo do aluno na UnB seja apurado por meio da divisão dos gastos de ensino pelo montante de alunos matriculados, já que o conceito de aluno leva em conta apenas os alunos de graduação. Dessa forma, as outras atividades desenvolvidas pela universidade como pesquisa e extensão ficaram de fora, além dos gastos com aposentados e pensionistas. Nessa pesquisa, foram utilizados o ressarcimento direto como o método de custeio, o custo histórico como sistema de custeio e como sistema de acumulação de custo o processo;

a Metodologia proposta por Magalhães et al (2010), desenvolvida na pesquisa na Universidade Federal de Viçosa, apresenta uma divisão da unidade estudada em órgãos administrativos e órgãos acadêmicos, considerados como centro de custos. O método de custeio utilizado foi o por absorção, os custos por processo como o sistema de acumulação e custo histórico como sistema de custeio;

a Metodologias propostas pelo TCU e SESu/MEC. O método proposto pelo TCU apresenta duas fórmulas de cálculo, uma levando em consideração os gastos com os Hospitais Universitários, em que 35% das despesas correntes com a unidade hospitalar se agrupam às despesas correntes da Universidade e outro, que exclui totalmente essas despesas do cálculo. A Secretaria de Educação Superior e o Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveram uma proposta voltada para avaliação gerencial das IFES, o Sistema de Informação Gerencial (SIG), composto por (6) seis subsistemas, dentre os quais tem-se o Sistema de Apuração de Custos (SAC), modelo de sistema de custos tradicional, por absorção, que procura mensurar os custos do ensino de graduação. O modelo é único para todas as universidades, o que pressupõe a uniformidade do padrão de gastos e de qualidade nos serviços educacionais prestados por todas as instituições públicas e é fundamentado, exclusivamente, no plano de contas da Contabilidade Pública, o que elimina, por exemplo, o cálculo da depreciação dos bens integrantes do patrimônio das IFES;

Tendo analisado as metodologias acima, para apurar o custo por aluno objeto de seu trabalho, utilizou a terminologia proposta por Guerreiro apud Machado (2002), que apresenta o sistema de custos composto por três elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e o método de apropriação de custos ou método de custeio.

O trabalho ressalta, entretanto, que houve limitação no levantamento dos custos, em virtude da indisponibilidade de todos os dados necessários para a realização desta pesquisa, na rede da unidade gestora responsável por armazenar as informações. Essa impossibilidade deveu-se ao fato de que no período pesquisado os dados referentes a essas despesas não foram liquidados no sistema SIAFI por unidade gestora ou campus, e sim, de forma geral pelas faturas apresentadas. Assim, alguns meses foram liquidados especificando a fatura correspondente a cada campus e outros não. No entanto, para os meses que não foram especificados os valores correspondentes, foi preciso realizar uma pesquisa in loco no arquivo físico da Prefeitura Universitária da UFPB, como mencionado anteriormente, para localizar os 85 contratos referentes a essas empresas e fazer uma estimativa mensal e anual.

Demonstrou que as metodologias propostas objetivaram a apuração dos custos nas IFES, no entanto, em sua grande maioria, não demonstraram ser suficientes para atender às necessidades públicas, o que dificulta o controle, o processo decisório bem como a avaliação de desempenho da instituição. Além do mais, o fato das IFES terem atividades múltiplas as tornam bastante complexas, dificultando a apuração de seus custos.

## Desenvolvimento do trabalho: Gestão de Custos: estudo sobre o Uso e a Implementação de sistemas de Custos em Prefeituras do Estado do Rio de Janeiro

---

Realizou-se pesquisa de campo com contadores das 91 prefeituras do estado do Rio de Janeiro buscando descrever fatos e características com a motivação de propor medidas de aperfeiçoamento e/ou implementação do sistema de custos nestas prefeituras, tendo sido obtidas 33 respostas.

O questionário foi composto por três blocos: implantação do sistema de custos; uso do sistema de custos; e perfil do respondente. No primeiro bloco, apresentam-se os conhecimentos sobre a implantação do sistema de custos, e seu objetivo foi verificar se já foi implementado o sistema de custos na prefeitura, qual o método escolhido e as capacidades da equipe responsável por essa área.

No segundo bloco, explorou o uso do sistema de custos com a finalidade de verificar a percepção dos contadores quanto à qualidade das informações geradas pelo sistema de custos, bem como acerca da utilidade e importância.

O terceiro bloco abordou a caracterização dos respondentes, buscando traçar o regime de trabalho, o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica, tendo como objetivo o controle da amostra.

O trabalho destaca que uma das preocupações dos gestores públicos ao se falar de custos no setor público refere-se à definição do método de custeio que será adotado, pois esta escolha afetará diretamente os resultados (DIAS; PADOVEZE, 2007). Neste contexto, Martins (2008, p. 37) salienta que “custeio significa apropriação de custos”, sendo utilizado a partir de um método, cujos procedimentos podem ser distintos, dependendo do custeio selecionado. Para o autor, dentre os métodos de custeio citam-se o Custeio por Absorção, o Custeio Direto ou Variável, o Custeio por Atividade (conhecido como ABC – Activity Based Costing), o Custeio Padrão e o Custeio Pleno.

No Brasil, o método de Custeio por Absorção é largamente utilizado nas organizações comerciais, devido aos aspectos tributários e por respeitar os princípios de contabilidade (MARTINS, 2008). O Custeio por Absorção, conforme Mauss e Souza (2008), é aquele método que absorve todos os custos de produção, e somente eles, relativos aos produtos ou serviços em determinado período. O Custeio por Absorção tem como principal vantagem, segundo Mauss e Souza (2008), a facilidade na implantação, pois tem estrutura e métodos mais simples para alocação dos custos.

No tocante à adoção do Custeio ABC, identifica-se como principal vantagem de implantação o desenvolvimento das ações governamentais, pois estas são separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010). O método de Custeio ABC apropria todos os custos e despesas aos

produtos e serviços, mediante análise das atividades, utilizando-se direcionadores de custos para identificar e apurar os recursos consumidos na produção (MARTINS, 2008). Algumas desvantagens e críticas ao método do Custeio ABC referem-se aos elevados gastos para implantação, altos níveis de controles internos, reorganização e comprometimento da equipe de trabalho (MAUSS; SOUZA, 2008).

Em relação ao método de Custeio Direto, a principal vantagem está relacionada ao fato de não haver necessidade de rateios, pois estes englobam as despesas operacionais na apuração dos custos (MACHADO; HOLANDA, 2010; MAUSS; SOUZA, 2008). Como principais desvantagens, citam-se a classificação dos gastos em fixos e variáveis e as limitações para análise da margem de contribuição. O Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) aponta o custeio direto como indicado ao setor público, partindo-se das despesas orçamentárias liquidadas e alguns ajustes, até chegar ao custo ideal (BRASIL, 2012).

O governo federal foi um dos primeiros entes públicos a desenvolver um sistema de custos a partir da Portaria nº 157/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), sendo iniciada a implantação gradual do Sistema de Informação de Custos Brasil (SIC Brasil). Esse sistema permite ao governo federal a efetiva mensuração dos custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, contabilidade e finanças, atendendo aos órgãos federais, sendo utilizado o método de Custeio Direto (MACHADO; HOLANDA, 2010). Este sistema parte da despesa orçamentária liquidada, realizando os ajustes necessários para encontrar o custo público. São exemplos de órgãos federais que utilizam sistema de custos: Inca, Exército, Marinha, Aeronáutica e Embrapa.

Em nível municipal, as Prefeituras de Guarulhos, Salvador, Recife, Florianópolis, possuem aplicações para alguns de seus serviços e áreas.

No Brasil, os custos no setor público podem ser mensurados a partir das despesas orçamentárias liquidadas, nas quais estão incluídas as despesas de pessoal e encargos, juros, despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização de dívidas (CRUZ; PLATT NETO, 2007). Entretanto, alguns dos gastos não são classificados como custos, pois referem-se a valores ativados ou despesas de outros períodos, sendo necessários ajustes para apurar o efetivo custo dos serviços prestados.

Considerando os aspectos relacionados à implementação e ao uso do sistema de informação de custos apontados no referencial teórico do trabalho, e ainda as respostas analisadas no mesmo, desenvolveu-se uma proposta de implantação de sistema de custos para as prefeituras, com duas fases distintas: diagnóstico e planejamento.

Na fase de diagnóstico, propuseram levantar os aspectos estruturais principais para a implantação do SIC. Em seguida, avaliar os recursos financeiros, humanos e tecnológicos não suficientes para a implantação. Posteriormente, identificar lacunas nas competências mínimas exigidas para que as equipes de gestão e técnica possam atuar no processo de implementação e uso do SIC. Por fim, sugeriu-se o estabelecimento de prioridades acerca das informações de custos que serão geradas, como estas serão utilizadas e, ainda, de que modo o uso do sistema de custos pode afetar a imagem institucional.

A partir do diagnóstico realizado, a administração deve se planejar para o processo de implementação do SIC. Desta forma, sugeriu-se uma proposta baseada no 5W2H, modelo estudado na presente pesquisa. Na fase do planejamento, mostra-se necessária a identificação de forma clara e objetiva dos pontos deficitários a serem priorizados, a fim de que o gestor conheça quais os fatores que carecem de atendimento. Tal procedimento será consubstanciado por meio de um Plano de Gestão do Sistema de Custo, o qual deve se integrar às peças de planejamento da Prefeitura. Neste plano constará, além da contextualização do projeto de implantação do SIC, o cronograma físico-financeiro, o detalhamento dos elementos das despesas que serão incorridas, bem como a identificação dos potenciais riscos que poderão ocorrer.

A partir de então, verifica-se que cada prefeitura deve preocupar-se com as especificidades do seu projeto de SIC, com os objetivos definidos, visando a melhores resultados e desempenho.

### Desenvolvimento do trabalho: Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais

---

O trabalho visitou 17 artigos internacionais que apresentavam cases de implantação de sistemas e ferramentas de gestão de custos ou discutiam a temática sob outra ótica e metodologia. Os resultados indicam que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico, bem como pela escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos, alta burocratização e normatização características do setor público. Também se constatou que a busca por legitimação social por parte dos gestores também causa prejuízos à gestão pública.

Os artigos objeto de análise no estudo foram coletados na base de dados Elsevier Scopus, na qual foram aplicadas as seguintes keywords como filtro de busca: costs, public sector, public management, implant, implement. Foram localizados primariamente 55 trabalhos, sendo que 31 foram excluídos após leitura dos resumos, por não manter relação estreita com o objeto de estudo. Após buscas em bases de dados e na internet, localizaram-se os arquivos de 17 dos 24 trabalhos restantes, sendo esse o conjunto de trabalhos analisados (Quadro 1).



## GTT Custos PCRJ

### Relatório de Trabalhos Acadêmicos em Torno do Tema



**Quadro 1 – Relação dos trabalhos analisados**

<b>Autores</b>	<b>Título</b>	<b>Journal</b>
<b>Artigos que abordam casos de implementação</b>		
Mättö e Sippola (2016)	Cost management in the public sector: legitimation behavior and relevant decision making	Financial Accountability & Management
Mello et al. (2016)	Target value design in the public sector: evidence from a hospital project in San Francisco, CA	Architectural Engineering and Design Management
Aguilà (2016)	In search of financial sufficiency in the Spanish public university: from financing to the cost control and cost management	Intangible Capital
Gosselin, Henri e Laurin (2015)	Costing governmental services in a reformed environment: unreachable goal or unfinished business?	Canadian Public Administration
Kosmas e Dimitropoulos (2013)	Activity based costing in public sport organizations: evidence from Greece	Research Journal of Business Management
Zunino, Borgert e Schultz (2012)	The integration of benefit-cost ratio and strategic cost management: the use on a public institution	Revista Espacios
Lutilsky, Vašiček e Vašiček (2012)	Cost planning and control in Croatian public sector	Economic Research Ekonomiska Istraživanja
Verbeeten (2011)	Public sector cost management practices in the Netherlands	International Journal of Public Sector Management
<b>Demais artigos</b>		
Ikeanyibe (2016)	New public management and administrative reforms in Nigeria	International Journal of Public Administration
Siltala (2013)	New public management: the evidence-based worst practice?	Administration & Society

Wang e Bryer (2013)	Assessing the costs of public participation: a case study of two online participation mechanisms	The American Review of Public Administration
Connolly e Wall (2012)	Implementing IFRSs in the public sector: caveats from a case in the UK	Public Money & Management
Meersman (2010)	Applying SMC pricing in PPPs for the maritime sector	Research in Transportation Economics
Riemsdijk (2010)	Neoliberal reforms in elder care in Norway: roles of the state, Norwegian employers, and Polish nurses	Geoforum
Giauque, Resenterra e Siggen (2009)	Modernization routes and relations between political and administrative spheres in Switzerland	International Review of Administrative Sciences
Shen e Liu (2004)	Applications of value management in the construction industry in China	Engineering, Construction and Architectural Management
Baker (2001)	Engaging community mental health stakeholders in pharmacy cost management	Psychiatric Services

Destacamos e transcrevemos as análises a seguir, priorizando casos de implementação de ferramentas de gestão de custos em entes governamentais, dando enfoque às principais dificuldades encontradas pelos gestores:

### **Mättö e Sippola (2016)**

Por meio de uma pesquisa intervencionista direcionada a municípios finlandeses e realizada entre 2007 e 2009, Mättö e Sippola (2016) implementaram um projeto de abordagem colaborativa de gestão dos custos de má qualidade (costs of poor quality – COPQ), de forma a segregar os custos maléficis daqueles que são indispensáveis à consecução dos objetivos organizacionais com a máxima qualidade possível. A intervenção se deu em contratos firmados entre um município finlandês e duas organizações prestadoras de serviços de manutenção de ruas e parques que atuam de forma integrada.

Por meio da intervenção, os autores identificaram gargalos na gestão dos custos organizacionais pela perspectiva bottom up – ou seja, ouvindo os colaboradores desde o nível **operacional até os**

gestores de alto escalão –, de forma a estabelecer, em um segundo momento, estratégias para mitigação dos custos de má qualidade e direcionamento dos gastos governamentais a atividades que realmente contribuam com a qualidade dos serviços postos à disposição da população finlandesa.

Na perspectiva dos autores, além da otimização dos gastos públicos, a implementação da ferramenta de gestão elevou a qualidade das informações postas à disposição dos decisores, uma vez que mapeia de forma mais ampla e fidedigna a destinação dos recursos, bem como os resultados dos programas governamentais. Esse fator se reflete, na percepção dos gestores participantes do processo, na legitimação de suas atividades perante a sociedade.

Ao final do processo, os autores destacaram como principal entrave a superestimação das funcionalidades da ferramenta e a subestimação dos problemas que poderiam surgir. Ou seja, os colaboradores e gestores esperavam que o campo de impacto da nova metodologia de gestão de custos fosse maior, e que esta não causaria novas demandas de trabalho. Outros dificultadores, segundo os autores, foram: não acompanhamento e avaliação sequencial do processo, resistência por parte dos colaboradores para alterações de seus protocolos internos e insuficiência de recursos para desenvolvimento de projetos conexos na sequência (Johansson; Siverbo, 2009).

### **Kosmas e Dimitropoulos (2013)**

Em um estudo de caso, Kosmas e Dimitropoulos (2013) acompanharam a aplicação do custeio baseado em atividades (activity based costing) em uma entidade pública desportiva localizada na cidade de Papagos-Halargos, Grécia. Tal organização, que disponibiliza uma série de atividades esportivas à população local, não dispunha de nenhum método definido de levantamento e controle de custos e, para mensurar seu desempenho, dividia os gastos totais pelo número de atividades realizadas. A adoção da metodologia ABC, segundo os autores, emergiu da crise Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais 596 Rev. Serv. Público Brasília 69 (3) 585-604 jul/set 2018 que a Grécia passa nos últimos anos, obrigando os gestores a buscarem meios de reduzir os gastos governamentais. Os resultados da aplicação do activity based costing trouxeram à tona dados preocupantes aos gestores: atividades atléticas componentes do objeto da entidade, consideradas irrelevantes no processo de controle de gastos (pelo método tradicional), apresentaram alta participação na destinação dos recursos recebidos pela organização. Ou seja, grande parte do orçamento vinha sendo consumido por um número reduzido de atividades. De posse das informações de custos por atividades executadas, os gestores gregos, em sua própria percepção, estiveram melhor preparados para a construção do planejamento para os exercícios seguintes e puderam avaliar a (des)continuidade de alguns serviços. Kosmas e Dimitropoulos (2013) concluíram que a inserção de método ABC na gestão pública local foi simplificada, todavia não trouxe avanços significativos em relação a outros métodos de custeio. Segundo os autores, a falsa sensação percebida pelos gestores é reflexo de não praticarem anteriormente nenhuma forma de gestão de custos. Nesse cenário, os autores apontam que a preparação e capacitação insuficiente dos gestores é um dos principais fatores

causadores dos inúmeros problemas que permeiam a administração pública, e que dificultam o seu desenvolvimento. Essa posição vai ao encontro do defendido por Malmi (1997).

### **Zunino, Borgert e Schultz (2012)**

O presente estudo foi realizado em solo nacional. Mais especificamente, no restaurante universitário da UFSC. Zunino, Borgert e Schultz (2012) integraram a análise do índice de benefício-custo na gestão estratégica de custos do restaurante, buscando identificar o status quo do desempenho sob a ótica social. O índice benefício-custo encontrado foi de 0,89, o que representa um indicativo de inviabilidade econômica. Ou seja, o custo dos serviços prestados foi superior aos benefícios à comunidade acadêmica da UFSC. Os autores realizaram diversas simulações em cenários distintos, como a terceirização dos serviços, a limitação dos beneficiados e ampliação do volume produzido. Na maioria das simulações encontraram possibilidades mais viáveis economicamente para a instituição. Nesse contexto, em que foram propostas mudanças significativas na estrutura, funcionamento e abrangência do restaurante universitário, a pressão política pela manutenção dos benefícios se sobrepõe aos avanços na gestão, assim como argumentado por Gosselin, Henri e Laurin (2015).

### **Gosselin, Henri e Laurin (2015)**

Diante de pressões externas sociais em virtude do aumento de tarifas de serviços cartoriais, a gestão de um órgão descentralizado canadense decidiu implementar um sistema de custeio, com o qual pudesse mensurar os custos dos diferentes serviços prestados e justificar possíveis ajustamentos das tarifas. Gosselin, Henri e Laurin (2015), por meio de pesquisa-ação em parceria com os gestores, desenvolveram um modelo de custeio ABC de quatro etapas. Na análise das informações geradas pelo sistema ABC, ficou evidenciado que os dois principais serviços prestados pela entidade estavam sendo operados em déficit. Ou seja, os custos para sua execução eram superiores ao valor tabelado cobrado pelo serviço. Com base nessa análise primária, os gestores concluíram que essas duas atividades deficitárias foram a causa, até então desconhecida, do resultado negativo do exercício anterior. Os autores perceberam que, mesmo ficando evidenciados os benefícios da informação de custos para a gestão, os gestores não demonstraram sinais de aumento da consciência de custos. Ou seja, na percepção dos gestores, o sistema de custos adotado serviu como um meio para legitimar o aumento das tarifas perante as pressões externas, e não como uma técnica que torna a gestão mais eficiente (Ikeanyibe, 2016). O cenário apresentado se alinha a uma das possíveis explicações para o não sucesso de reformas no setor público elencadas por Johansson e Siverbo (2009).

## Conclusões

Em geral, considerando o recorte proposto, os trabalhos que se pôde investigar não versam sobre referências estruturadas e consolidadas de sistemas de custos implementados em organizações de grande porte ou seu aprimoramento, de forma que fosse possível trazer, neste trabalho, a noção conclusiva do modelo mais adequado a ser implantado na Prefeitura do Rio de Janeiro.

Apesar do tema gestão de custos não ser novo, especialmente difundido e consolidado no meio das empresas privadas, onde a maturidade na gestão de custos pode proporcionar a eficiência necessária à sobrevivência, os trabalhos acadêmicos estudados denotam, em linhas gerais, o estágio comparativamente ainda incipiente da experiência do setor público em relação ao tema.

Os temas mais recorrentemente estudados estão relacionados às áreas de educação e saúde, o que no espectro das competências municipais representam os maiores orçamentos, mas foi possível abordar iniciativas pontuais em outras áreas.

Alguns trabalhos apontam a dificuldades em se apurar os custos em virtude da multiplicidade de atividades em uma organização, mesmo que se trate de uma instituição de ensino, como no exemplo de Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016 no centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB, mesmo quando se busca apurar um único objeto de custo.

### Conclusões do trabalho: Custos por Aluno de Graduação Levantados no Período de 2009 a 2016 no centro de Ciências Agrárias, Campus II da UFPB

---

O trabalho conclui que a mensuração de custo em instituições de ensino é uma questão relevante e complexa pois, além de ser uma importante ferramenta para elaboração dos orçamentos, fornece informação a respeito dos recursos utilizados, auxiliando na melhor alocação desses recursos, bem como nas decisões de uso da estrutura física da instituição, além de oferecer mecanismos à população de avaliar a eficiência dos gastos públicos. Por se tratar de um campus fora de sede, ou campus do interior, há especificidade das despesas deste Centro. Portanto, não há ganho de escala comparado com o Campus sede. Inclusive, na coleta dos dados das empresas terceirizadas responsáveis pelos servidores que prestam serviços no CCA/UFPB, houve limitação no levantamento dos mesmos, em virtude da indisponibilidade de todos os dados necessários para a realização desta pesquisa, na rede da unidade gestora responsável por armazenar as informações. Portanto, a coleta de dados para complemento desta pesquisa teve que ser feita também in loco no arquivo físico da Prefeitura Universitária.

Essa impossibilidade deveu-se ao fato de que no período pesquisado os dados referentes a essas despesas não foram liquidados no sistema SIAFI por unidade gestora ou campus, e sim, de forma geral pelas faturas apresentadas. Assim, alguns meses foram liquidados especificando a fatura correspondente a cada campus e outros não. No entanto, para os meses que não foram especificados os valores correspondentes, foi preciso realizar uma pesquisa in loco no arquivo físico da Prefeitura Universitária da UFPB, como mencionado anteriormente, para localizar os contratos referentes a essas empresas e fazer uma estimativa mensal e anual. Igualmente, outras despesas, também não puderam ser levantadas, em virtude da indisponibilidade de documentos que comprovasse o registro das mesmas, como exemplo, as despesas executadas pela Fundação José Américo.

Com base na Nota Técnica Apuração do Custo das Universidades Federais, o Centro de Ciências Agrárias da UFPB apresentou valores inferiores aos da média nacional e institucional, sendo que no ano de 2016, o custo médio por aluno ficou no valor de R\$ 37.551,20 (trinta e sete mil, quinhentos e cinquenta e um reais e vinte centavos) nas universidades federais, de R\$45.974,00 (quarenta e cinco mil, novecentos e setenta e quatro reais) na UFPB e de R\$25.833,28 (vinte e cinco mil, oitocentos e trinta e três reais e vinte e oito centavos) no CCA. A maior parte dos custos das IFES no Brasil é representada pelos gastos com pessoal docente e técnico administrativo e, no Campus II da UFPB, não foi diferente.

Retratou aumentos de custos referentes ao incremento crescente nos recursos com o pessoal ativo, em virtude da implantação de novos cursos e, conseqüentemente, com a contratação de servidores, devido à terceirização do Restaurante Universitário, crescimento das despesas com água, energia elétrica e telefonia em quase todo o período pesquisado (apresentando uma leve queda no ano de 2013), um decréscimo considerável de custos referente à uma crise de financiamento da pós-graduação nos anos 2015 e 2016, dentre outros.

Por fim, destaca quanto ao custo por aluno do Campus no período analisado, é que houve uma redução proporcional à média nacional, concluindo que o modelo de alocação de recursos definidos no âmbito institucional, muito provavelmente, prejudica este Campus.

### Conclusões do trabalho: Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro

O resultado da pesquisa evidenciou a intenção de que o método de custeio direto ou variável deverão ser os mais adotados. Conforme apontado no referencial teórico desta pesquisa, este método é indicado pelo MCASP e sua aplicação é mais simples por não requerer rateios (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Por outro lado, a pesquisa mostra que alguns respondentes utilizarão o custeio baseado em atividades – ABC que, de acordo com o referencial teórico, embora seja apropriado para a mensuração

das ações governamentais por estarem separadas em atividades e projetos (MACHADO; HOLANDA, 2010), apresenta gastos elevados de implantação (MAUSS; SOUZA, 2008).

Outrossim, a pesquisa revelou, no que diz respeito ao responsável pelo desenvolvimento do sistema, a terceirização por empresa especializada em desenvolvimento de software (totalmente ou parcialmente), como meio a ser utilizado para a implantação de sistema de informação de custos. Além disso, os respondentes compreendem que os processos para o funcionamento do sistema serão (ou deverão ser) definidos pela contabilidade, controle interno, ou pela gestão. Contudo, a grande maioria respondeu que, até o momento desta pesquisa, não foram definidos os responsáveis pela implantação do sistema de custos na entidade. Finalmente, quando questionados sobre quem deveria orientar e fiscalizar a implantação dos sistemas de custos, a grande maioria compreende que seja papel do Tribunal de Contas dos Estados.

Embora tenha sido confirmado o reconhecimento sobre a necessidade de uso e a utilidade do sistema de custos, 100% dos respondentes apontaram que não houve implantação do sistema de custos naquelas prefeituras, e que as barreiras para não implantação podem estar relacionadas a problemas de recursos e competências.

Verificou-se, portanto, que o processo de implantação do sistema de custos ainda está incipiente nos municípios da amostra analisada, e que apenas 2 respondentes compreendem que poderão atender aos prazos estipulados. Mesmo assim, é percebido pelos contadores como um processo relevante para a contabilidade, mas que questões relacionadas aos recursos e capacidades podem ser fatores limitadores para a implantação do sistema. No que diz respeito aos recursos, observou-se como fator limitador o tamanho dos departamentos (pessoal e estrutura) e os recursos financeiros para investimentos e manutenção. Já quanto à competência como limitador a destacam-se: a equipe técnica necessita de formação complementar; os gestores de topo não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade; as relações de trabalho no que tange à cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos; e os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Quanto ao estudo sobre as possibilidades de implementação de sistemas de custos na esfera municipal, de acordo com o Trabalho Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro, considerando os aspectos relacionados à implementação e ao uso do sistema, foi apontado pelos gestores entrevistados no trabalho Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro, que a equipe responsável pela implementação compreende as normas, percebe a utilidade da implantação do sistema de custos, possui conhecimento suficiente, é capaz de inovar e está comprometida com o aprendizado. Contudo, a equipe técnica necessita de formação complementar, e os altos gestores não atuam ou atuam parcialmente como agentes de aprendizagem na entidade. As relações de trabalho e a cultura organizacional não estão totalmente direcionadas para implantação do sistema de custos. Além disso, os servidores da entidade não possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos.

Como aspectos positivos, que o sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário e ao sistema patrimonial; e, ainda, que o investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos. Contudo, como aspectos negativos, foram apontados: ausência ou deficiência no sistema de informações que facilitariam busca e possibilitariam a implantação do sistema de custos; os processos internos da entidade não estão ou estão pouco estruturados para a implantação do sistema de custos; o tamanho do departamento (pessoas e estrutura física) não é adequado para a implantação do sistema de custos na entidade.; os recursos financeiros disponíveis não são suficientes para realizar investimentos, bem como para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada)

### Conclusões do trabalho: Gestão de Custos no Setor Público: Um Panorama de Experiências Internacionais

---

Quanto às experiências internacionais relativas à implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos, verificou-se em Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais, foram visitados 17 artigos internacionais que apresentavam cases de implantação ou discutiam a temática sob outra ótica e metodologia. Os resultados indicam que os projetos de adoção de técnicas de gerenciamento de custos são dificultados pela não integração com os demais sistemas estruturantes organizacionais e com o planejamento estratégico; escassez de recursos para viabilização e manutenção dos projetos; alta burocratização e normatização características do setor público. Também se constatou que a busca por legitimação social por parte dos gestores também causa prejuízos à gestão pública.

Percebeu-se similaridades com relação aos processos de implementação de ferramentas de gestão de custos nas regiões do mundo (América do Norte, América do Sul, leste e centro europeus, ibéricos, nórdicos), as quais refletem as características próprias do setor público, que resistem na administração independentemente das estratégias de gestão de cada país.

Nesse sentido, as dificuldades e riscos de não atingimento de sucesso nos projetos também se alinham e puderam ser sintetizados de forma agrupada:

a) Foco na legitimação: A gestão de custos foi constituída visando à otimização da eficiência das organizações privadas e públicas, todavia, os administradores públicos têm desviado o foco das ferramentas, e as utilizado como meio para legitimar politicamente sua gestão perante os usuários dos serviços, empresas, outros órgãos públicos e a sociedade como um todo;

b) Não integração: Sistemas de gestão de custos são componentes de outros sistemas estruturantes da organização e, sozinhos, não atingem um nível elevado de eficiência. a não vinculação

de ferramentas de custos com o planejamento institucional, consignando suas relações e o processo de manutenção e avaliação, se configura como um risco de fracasso ao processo de implementação.

c) Insuficiência de recursos: crises econômicas servem, ao mesmo tempo, para motivar a adoção de ferramentas de custos (buscando a redução de despesas) como para inviabilizar a implementação, o que é alegado em virtude da necessidade de investimento em pessoas e infraestrutura para consecução de projetos dessa natureza;

d) Normas regulamentares: princípios do direito público, sobretudo da legalidade, limita a discricionariedade comprometendo parte das funcionalidades das técnicas importadas da iniciativa privada, devido à impossibilidade de adoção de algumas práticas.

### Propostas de produção de trabalhos futuros e de implementação de sistema de custos

Em ORIGEM E TEOR DA PRODUÇÃO DO CONHECIMENTO COM BASE EM TESES E DISSERTAÇÕES NACIONAIS SOBRE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, foram apresentados como propostas os seguintes temas:

a) Análise do estágio de adequação às normas e utilização de informações de custos pelos entes federativos, em âmbito federal, estadual ou municipal;

b) Levantamento de informações de custos em órgãos da administração federal, estadual e municipal, auxiliando-os no cumprimento da obrigatoriedade de implementação de sistema de custos;

c) Apontamento de facilidades e dificuldades encontradas no processo de implementação de sistemas de custos no setor público;

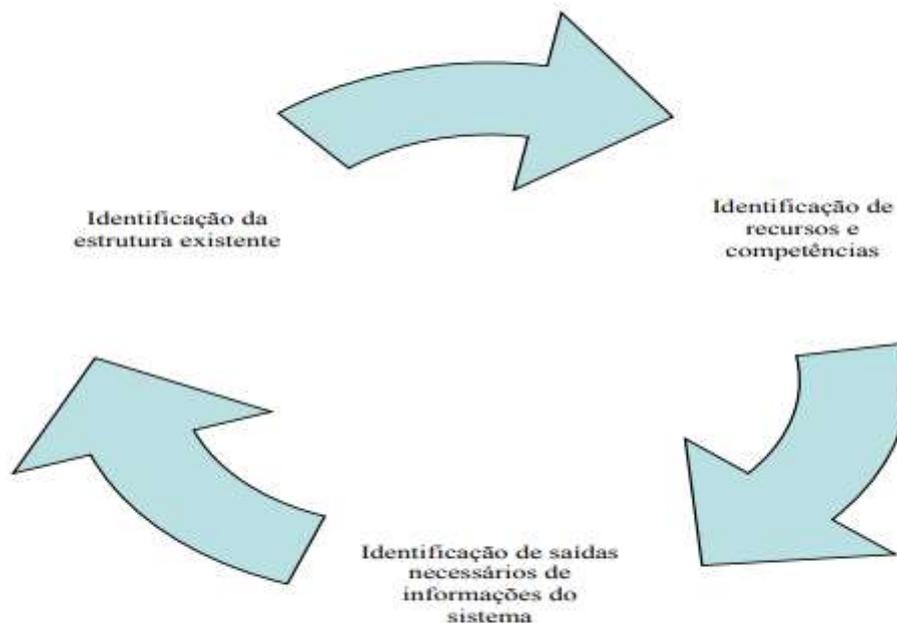
d) Implementação de sistema de custos em organizações como um todo;

e) Identificação da utilização de informações de custos em setores menos explorados, como mobilidade urbana, saneamento básico, agropecuária e energia.

Por fim, apresentamos, a título de referência, um resumo da proposta para implementação de sistema de custos feita pelo trabalho Gestão de custos: estudo sobre o uso e a implementação de sistemas de custos em prefeituras do estado do Rio de Janeiro.

A proposta se embasa em um roteiro de averiguação sobre a estrutura existente, recursos, competências, resultados esperados e planejamento físico-financeiro, como critérios necessários para a implementação do sistema de informações de custos (SIC) na administração pública municipal, conforme quadro a seguir e apoiada nas tabelas subsequentes:

Fluxograma 1: Fluxo de planejamento contínuo do processo de implementação do SIC municipal



Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Tabela 10: Estrutura necessária para a implementação do SIC municipal

Responsabilidade	Contador
Setor	Contabilidade e Controle interno
Método de custo	Direto (ou variável)
Equipe responsável pela elaboração do sistema (software)	Terceirizado por empresa especializada com participação da equipe interna da prefeitura

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Tabela 11: Recursos necessários para a implementação do SIC municipal

<b>Recurso disponível na entidade</b>	<b>Possui</b>	<b>Não possui</b>	<b>Recurso Insuficiente</b>	<b>N.A.</b>
1. Sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos				
2. Processos internos estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos				
3. Tamanho do departamento (pessoas) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade				
4. Tamanho do departamento (estrutura física) adequado para a implantação do sistema de custos da entidade				
5. Estrutura da entidade dividida em centros de custos				
6. Sistema de custos integrado ao sistema orçamentário				
7. Sistema de custos integrado ao sistema patrimonial				
8. Investimento em tecnologia da entidade adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.				
9. Recursos financeiros disponíveis e suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos				
10. Recursos financeiros disponíveis e suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de				

forma continuada)				
-------------------	--	--	--	--

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Tabela 12: Competências para a implementação do sistema de custos municipal

<b>Competências necessárias</b>	<b>Possui</b>	<b>Não possui</b>	<b>Competência precisa ser incentivada</b>	<b>N.A.</b>
1. Compreensão sobre a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública				
2. Visão que a implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias				
3. O (s) responsável (s) pelo sistema de custos tem capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade				
4. A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade				
5. A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade				
6. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos				
7. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos				
8. A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistema de custos para implementar o sistema de custos				
9. As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade				
10. A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade				
11. O (s) ou a equipe participou de evento (curso, palestra, seminário, etc.) a respeito das NBC TSP 16.11				
12. A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade				
13. A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo				
14. As maneiras rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade				
15. O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões				
16. A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças				
17. Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade				
18. A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores				
19. Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos				
20. A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos				

Tabela 13: Informações geradas pelo SIC

Planejamento orçamentário
Gestão do patrimônio público
Avaliação de desempenho
Tomada de decisões gerenciais

Transparência das contas públicas
Integração com os processos de auditoria interna da entidade.

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).

Tabela 14: Processo decisório

Acompanhar as metas com o que foi planejado
Rever as principais metas
Comparar os resultados com as expectativas
Monitorar resultados
Projetar ( <i>forecasting</i> ) os resultados mais prováveis
Analisar somente as variações significativas entre o orçado e o realizado
Acompanhar a variação patrimonial da entidade
Auxiliar no controle de gastos
Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos
Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados

Apoiar os procedimentos de controles internos
---

Fonte: Adaptado de Rosa, Silva e Soares (2015).