

SISTEMA DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Evânia Maria Marostega¹
Liege Adriane Eich²
Lidiane Ribeiro da Veiga³

RESUMO

A apuração dos custos visa fornecer informações claras e concisas, e quando aplicado no setor público, estas informações podem tornar-se eficazes. Permitindo que se possa avaliar o custo dos serviços públicos prestados à população e se estes estão sendo eficientes. Procura-se compreender e esclarecer quanto à necessidade de implantação do sistema de custeio no setor público, por meio de pesquisa e embasado na legislação vigente. Tendo em vista que todas as ações da administração pública estão previstas no Plano Plurianual na forma de projetos, o método de custeio ABC é apontado como um dos mais indicados para apurar os custos no setor público. A aplicação do sistema de custos em órgãos públicos exemplifica-se com a avaliação de sua eficiência junto ao Banco do Brasil. Este artigo apresenta-se composto por introdução, desenvolvimento e conclusão.

Palavras-chave: custos - setor público - método de custeio.

ABSTRACT

The verification of the costs aims to supply clear and concise information and, when applied in the public sector, this information may become efficient. Allowing one may evaluate the cost of the public service performed to the population and if these ones are being efficient. One tries to understand and clarify in relation to the necessity of implantation of the system of financing in the public sector, by means of research and based in the current law. Having in view that all the actions of the public administration are foreseen in the Pluriannual Plan in the form of projects, the method of financing ABC is pointed out as one of the most indicated to verify the costs in the public sector. The application of the system of costs in public departments exemplifies with the evaluation of its efficiency along with the Banco do Brasil. This article presents itself consisting of introduction, development and conclusion.

Key-words: costs - public sector - method of financing.

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na FEMA , e-mail. emarostega@hotmail.com.

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na FEMA, e-mail liege.eich@hotmail.com.

³ Professora Orientadora, Mestre em Ciências Contábeis, docente da FEMA. lidiane@fema.com.br

INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos surgiu uma nova filosofia na administração pública voltada para a administração gerencial, com a aplicação efetiva da contabilidade de custos na esfera pública, que tem se mostrado de grande valia para a eficiência dos administradores.

Utiliza-se como meio de avaliar a eficácia dos serviços prestados pelo setor público a toda a população, principalmente, pelo controle interno para os apontamentos de controle no acompanhamento das ações do administrador público, como por exemplo, ordenando tabelas com o apontamento das horas trabalhadas em determinado projeto ou ação, avaliação dos métodos de trabalho ou processos, conhecendo cada atividade executada pela esfera pública em prol da população.

Inclusive, com a mensuração física associada às monetárias, o que possibilita que se tenha ideia objetiva e clara dos custos, permitindo a avaliação, por exemplo, de quanto custa um aluno ou um atendimento na área da saúde.

Outro fator preponderante para a aplicação do sistema de custeio ao setor público é a tentativa de evitar a adoção de critérios unicamente políticos nas tomadas de decisões, ressaltando, dessa forma, a isonomia no setor público como também evitando desperdícios.

Para que os custos passem a integrar o sistema de contas padrão para o setor público encontra-se previsão na legislação brasileira, expresso na Lei nº 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, e nas Normas Brasileiras de Contabilidade, nas NBC T 16.5 e NBC T 16.6.

Este artigo tem por objetivo apresentar a importância da aplicação do custeio no setor público, bem como, sua fundamentação legal, algumas dificuldades encontradas para sua aplicação e a sugestão do método ABC para a obtenção das informações pertinentes ao custo na esfera pública.

1 IMPORTÂNCIA DA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A contabilidade de custos iniciou com a Revolução Industrial, em meados do século XVIII, frente à necessidade de avaliar se as indústrias estariam gerando lucros, surge o sistema de gestão de custos, onde são avaliados todos os custos da

produção industrial, segundo Paulo Cesar Flores em palestra ministrada em 2009 no V Simpósio de Contabilidade do Mercosul.

A contabilidade de custos é responsável pela obtenção dos dados internos de forma clara e objetiva, para que sejam tomadas as decisões mais acertadas a determinados momentos. Segundo Oliveira (2001, p. 05), “a boa administração é o fator determinante da sobrevivência e a má administração, e não a economia, a concorrência é o fator que determina o fracasso.”

Ampliando a visão do que é sistema de custos, pode-se dizer que se assemelha a um centro processador de informações, conforme colocações de Leone (2008, p. 32). Interpretação e análise são atribuições da contabilidade de custos com o intuito de gerar dados precisos e corretos utilizados na tomada de decisões que poderão influenciar a saúde financeira e a estabilidade econômica da organização, bem como demonstrar índices de desempenho aplicados a projetos públicos.

O sistema de custos aplicado ao setor público tem importância assemelhada ao aplicado na indústria, porém, com enfoques diferenciados.

Weimer e Ribeiro (2004, p. 01), demonstram “a importância de um sistema de custos para a administração pública a fim de que se possa mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais”.

Um dos principais objetivos do sistema de custeio no setor público é reduzir arbitrariedades, segundo Flores (2009, p. 03), como também proceder ao controle à *posteriori* dos resultados através do Plano Plurianual (PPA), administração gerencial, inserção em programa nacional de qualidade e, principalmente, incentivar a criatividade motivando a economia das despesas.

Para Weimer e Ribeiro (2004, p. 02) a aplicação do sistema de custos no setor público visa aumentar a qualidade dos gastos públicos, não por meio único do corte dos gastos, mas pela administração eficaz dos gastos públicos, o que sempre foi uma necessidade na gestão financeira, sendo possível, dessa forma, realizar uma estimativa dos custos dos serviços públicos. Esta visão encontra respaldo na Lei de Responsabilidade Fiscal, que pretende impor limitação ao endividamento das entidades públicas. A implantação de um sistema de custos no setor público não pretende cortar radicalmente os custos, mas sim, racionalmente, pois custos de programas essenciais ao atendimento das necessidades da população poderiam ser extirpados neste processo.

Toda a sociedade almeja que as decisões dos gestores públicos produzam resultados que sejam positivos, ao contrário do setor privado, onde o principal objetivo é a obtenção de lucros, conforme Leal (2003, p.11), que se fundamenta na obra de Hely Lopes Meirelles, autor de grande expressão no ramo do Direito Administrativo, que ressalta a necessidade de embasar as decisões em informações precisas e técnicas, para alcançar a eficiência no setor público.

Não cabe à Administração decidir por critério leigo quando há critério técnico solucionando o assunto. O que pode haver é opção da Administração por uma alternativa técnica quando várias lhe são apresentadas pelos técnicos como aptas para solucionar o caso em exame. Assim o princípio da eficiência, de alto significado para o serviço público em geral, deve ser aplicado em todos os níveis da Administração (MEIRELLES, 1991, p. 87).

Os administradores públicos necessitam de todas as informações necessárias para executarem um bom trabalho, assim como ocorre em outras empresas que, fundamentam suas decisões em dados gerenciais.

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE *apud* CUNHA E FERNANDES, 1997, p. 19).

De posse de informações mais concisas, o administrador público pode alcançar uma melhoria no desempenho de uma organização governamental, segundo Faria (2010, p. 6), “é necessário maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se soluções simples, mas que melhor permitam viabilizar as informações necessárias.”

Ainda de acordo com Faria (2010, p. 7), um importante dado alcançado através do sistema de custos no setor público é a avaliação quanto ao índice de terceirização adotado pelo ente, podendo assim, avaliar os custos envolvidos e custos totais por atividade e projeto, sendo de utilidade no momento das tomadas de decisões relacionadas com a terceirização de atividades no setor público.

Uma das principais relevâncias da aplicação do sistema de custos no setor público está muito relacionada a ações gerenciais, de forma eficiente e eficaz por parte dos gestores públicos.

O sistema de custos no setor público, segundo Alonso (1999, p. 39) proporciona ao gestor a possibilidade de avaliar se ocorrem desperdícios ou se os recursos estão sendo corretamente aplicados e gerando benefícios à população.

Alonso (1999, p. 38), procura demonstrar a diferença entre gastos e custos para o ente público, para poder assim, dispor de informações gerenciais mais refinadas.

A aplicação desta mudança na gestão pública pode gerar algumas dificuldades para os gestores, assim como, o entendimento do funcionamento e utilização desse sistema na administração pública.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Em conjunto com as necessidades efetivas para a aplicação de um método de custeio no setor público, encontra-se a necessidade de atender a obrigatoriedade legal, que possui previsão na legislação brasileira e nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

A redação do artigo 86 da Lei nº 4.320/1964 menciona o custeio somente para os serviços industriais, no capítulo que trata da contabilidade perante a Fazenda Pública.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerenciais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, Lei nº 4.320/1964)

Neste contexto, a Lei Complementar nº 101/2000, no seu artigo 40, inciso I alínea “e” determina que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre as normas relativas ao controle de custos e no seu artigo 50, inciso VI §3º menciona a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária.

Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e:
I – disporá também sobre:
(...)
e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.
(...)

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

VI – a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.(...)

§3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (BRASIL, Lei Complementar nº 101/2000)

Uma das principais preocupações da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000, está relacionada com a limitação de gastos implementando o sistema de custos na esfera pública, determinando os gastos específicos relacionando-os com a receita arrecadada no período.

Pode-se perceber que ocorre uma evolução na regulamentação da necessidade de apuração e análise de custos no setor público, motivados pela exigência de controle dos gastos públicos, conforme se percebe com a promulgação da Lei Ordinária nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, em seu artigo nº 15, inciso V, que ressalta a necessidade de registrar os atos e fatos relacionados aos custos dos programas de governo federal.

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

V – os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. (BRASIL, Lei nº 10.180/2001)

Reforçando a legislação anteriormente citada, o Conselho Federal de Contabilidade regulamenta a apuração dos custos através das Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC T 16.5, que trata do registro contábil e plano com contas específicas, que possibilita a apuração dos custos. E na NBC T 16.6 que trata das demonstrações contábeis, onde o resultado econômico é interligado com o sistema de custos, demonstrando o resultado econômico apurado, assim como, o custo de oportunidade, no qual o resultado econômico é a diferença entre o serviço prestado e o que o contribuinte pagaria se utilizasse um serviço particular.

Desta forma, a administração pública necessita buscar a adequação, tendo em vista que este controle, com base no sistema de custos não é aplicado aos programas de governo e, em conseqüência, na gestão orçamentária.

3 MÉTODO ABC NO SETOR PÚBLICO

Hoje, a administração pública utiliza-se de modernas avaliações institucionais, embasadas em planejamento estratégico e de gestão de processos de trabalho, segundo Alonso (1999, p. 47), que não preconiza somente a medição pura e simples, mas sim, uma avaliação conscienciosa do desempenho e das perspectivas de desempenho futuro.

Para identificar e conhecer as causas do consumo de recursos e entender como são gerados os níveis, volumes e taxas de consumo de recurso, segundo Silveira (2010, p. 07) o método de custeio ABC permite identificar a relação de causa e efeito entre a oferta (quantidade e qualidade) de produtos e serviços, permitindo o efetivo monitoramento dos volumes e taxas de consumo e recursos, gerando subsídios para possíveis ações gerenciais.

Segundo Mauss e Souza (2008, p. 56), o método de custeio ABC tem por objetivo reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos, avaliando com precisão atividades que são desenvolvidas, alocando os custos de uma forma mais real.

A metodologia ABC elimina o uso do rateio na apropriação de custos, através do critério arbitrário de rateio, devendo cada relação de consumo de recurso pelas atividades, e destas, com os objetivos de custo, ser regida por processos adequados de rastreamento, evitando as distorções no custeamento, segundo Silveira (2010, p. 08). O desenvolvimento do sistema buscou, de fato, a utilização de direcionadores de custo que representassem efetivamente a relação entre o consumo de recursos e as atividades com os respectivos objetos de custo.

Alonso (1999, p. 48) ressalta que “o melhor local para controlar custos é no nível dos processos”, utilizando a metodologia ABC, para que o administrador tenha ideia das partes do processo que agregam valor ao produto ou serviço prestado pelo ente público, e quais os que menos valor irão agregar.

Mauss e Souza (2008. p. 56), menciona que o método ABC adota as atividades como entidade de conexão entre os custos e os produtos, tendo em vista a estruturação do orçamento público em programas, projetos e atividades, que são todas as ações do governo.

No entendimento de Silveira (2010, p. 13), a organização com o método ABC teria condições de auferir o valor agregado por unidade ao processo de trabalho,

permitindo atuar sobre a atividade que não agrega valor, desta forma, o custo-benefício poderia ser desenvolvido para identificar e determinar situações de melhor apropriação.

O uso do método ABC permite o custeamento total dos projetos, conforme Silveira (2010, p. 16) indo além da identificação apenas dos custos diretos e indiretos. Mauss e Souza (2008, p. 55) também consideram este método mais complexo por considerar outros fatores, como a produção e a clientela.

(...) nem todas as organizações necessitam de um método de custeio tão complexo, dispendioso e sofisticado como o ABC. Para sua utilização, três situações básicas devem estar presente:

- a) os custos indiretos devem representar parcela considerável do custo total;
- b) produção, em uma mesma planta, de extrema variedade de produtos e serviços no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção;
- c) possuir uma clientela igualmente diversificada e que exige especificações especiais, serviços adicionais etc. (MAUSS E SOUZA, 2008, p. 55)

Silveira (2010, p. 17), menciona que, a partir das informações geradas da implantação do modelo de custos utilizando o método ABC, haveria a possibilidade de aprimorar os processos de avaliação de desempenho, estabelecendo metas e padrões de referência, que pode ser utilizado para a reorganização de processos de trabalho que contenham informações precisas sobre a alocação de pessoas.

Nesta linha, Silveira (2010, p. 17), afirma que os processos de reestruturação administrativa teriam o suporte informacional necessário para o relacionamento entre a estrutura hierárquica formal e a realidade interdepartamental dos processos de trabalho.

Com as informações precisas sobre os custos das atividades e dos objetos de custos, a incrementação prática de *benchmarking* sobre os custos de atividades e objetos de custo proporcionado pela utilização do ABC, facilita o estabelecimento de padrões de referência, de acordo com as colocações de Silveira (2010, p. 18).

A metodologia ABC facilitaria o processo de integração entre o planejamento e o orçamento, que passaria a ser elaborado diretamente a partir do planejamento, tendo como base os custos apurados para as atividades, ainda de acordo com Silveira (2010, p. 18).

O método de custeio ABC, de acordo com Alonso (1999, p. 50), apura inclusive os clientes, projetos, metas, programas de governo e unidades governamentais, pois os objetos de avaliação do sistema de custos no setor público,

normalmente são “serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado”.

Alonso (1999, p. 50), destaca a flexibilidade do sistema de custeio ABC, “os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada à organização complexa, com processos em constante mutação, compatíveis com altos padrões tecnológicos”.

4 UM EXEMPLO DA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

Em atendimento à legislação vigente no Brasil, os órgãos públicos devem adotar metodologias de custeio. Alguns órgãos públicos federais já implantaram os métodos de custos de forma eficaz, dentre eles, o Tribunal de Justiça e o Banco do Brasil.

Segundo Silveira (2010, p. 05), o Banco do Brasil implantou o sistema de custos entre 2001 e 2003, contando com uma organização de tamanho considerável. Antes deste período houve tentativas de apurar os custos pelo Banco do Brasil, mas somente com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000 é que ocorreu o suporte necessário para que a aplicação do sistema de custos, com a elaboração de um estudo.

Após três anos de sua implantação no Banco do Brasil, de acordo com Silveira (2010, p. 6 a 18), elaborou-se uma avaliação crítica dos doze principais benefícios esperados do método ABC, onde cada item foi teorizado, a prática detalhada, foi apresentada uma avaliação e sugestões para melhorias.

1. “Identificar causas do consumo de recursos e entender os custos gerados”: após a avaliação onde é ressaltada a carência de informações quantitativas, e informações qualitativas em pior estado de carência, sugeriu-se a adoção de maior quantidade de dados quantitativos e parâmetros para comparação para que as ações tenham maior êxito, de acordo com Silveira (2010, p. 07).

2. “Eliminar o uso de rateio na apropriação de custos”: na teoria o método ABC não usa de critério arbitrário de rateio, mas processos adequados de rastreamento, foi avaliado como antieconômico, e a sugestão foi a revisão dos critérios de rateio utilizado por hora, podendo ocorrer a viabilidade da separação de determinados gastos em duas ou mais partes, visando benefícios das informações

geradas e considerando o esforço para sua obtenção, conforme menciona Silveira (2010, p. 08).

3. “Auferir a agregação de valor das atividades ao negócio da organização”: Silveira (2010, p. 09) em sua explanação sobre a prática menciona que a equipe demonstrou conhecimento acerca da diferença entre atividades que agregam valor e aquelas que não agregam, avaliando este item não se percebe impressão de importância a este quesito, sugerindo a conveniência de se diferenciar atividade de acordo com a contribuição que agregam ao processo de negócio, como uma forma de saber quanto se gasta em atividades mais administrativas, como a verificação da qualidade, auditoria e o desperdício com o retrabalho.

4. “Conhecer os custos totais dos projetos”: em teoria, Silveira (2010, p. 10) relata que o sistema ABC permite que se avalie o custo total de um projeto, tanto os diretos como os indiretos, que são comumente desconsiderados, na prática, isso representa um avanço, pois considera custos normalmente não considerados no processo, incluindo os custos com contratos que contribuem para o desenvolvimento dos projetos. Avaliado, este quesito, identificam-se inúmeras dificuldades no processo de comunicação, não ocorrendo muita distinção entre atividades no sentido literal e projetos, o que ocasionou a necessidade de constantes esclarecimentos por parte dos gestores dos projetos, para tal ocorre a sugestão de que se proceda o cadastramento de todos os projetos em andamento e seus respectivos recursos consumidos e viabilizar um estudo sobre a conveniência de que os custos sejam repartidos nos projetos que envolvem mais de uma unidade.

5. “Dar suporte a processos de avaliação de desempenho, em todos os níveis (individual, por equipe e desempenho organizacional)”: Silveira (2010, p. 11), expõe que em teoria se melhoraria a avaliação do desempenho com o estabelecimento de metas e padrões que serviriam como referência, avaliando este item, percebe-se a adoção de uma postura conservadora, em face da complexidade da iniciativa, registrando somente a possibilidade de que isso possa ocorrer. Sugeriu-se, frente às constantes pressões dos órgãos de controle externo buscando indicadores de desempenho gerencial, que sejam construídos indicadores de desempenho incluindo dados quantitativos para que se possa aperfeiçoar o corpo gerencial da organização.

6. “Dar suporte a iniciativa de reorganização de processo de trabalho e reestruturação administrativa, inclusive fazendo uso de simulações e modelos”: na

prática, o sistema de custo não consiste em uma ferramenta que é utilizada consistentemente como uma fonte de informações no processo de reorganização administrativa, não sendo visto pela sua utilidade, mas somente como uma rotina burocrática. Segundo Silveira (2010, p. 12), algumas dificuldades foram constatadas nesta avaliação, foi detectado um distanciamento entre os gestores e o sistema, visto a realidade da organização distar do mapa de processos das unidades, em vista disso, sugere-se empreender maiores esforços para que ocorra uma aproximação da teoria com a realidade, visto isso já ocorrer em, pelo menos uma das unidades administrativas, o que faz necessário novo estudo sobre a utilização de ferramentas apropriadas.

7. “Subsidiar análises de iniciativas de terceirização e *outsourcing*”: Silveira (2010, p. 13), sugere que se compatibilize o sistema de custos com os reais processos de trabalho, pois não são avaliados os impactos ocasionados pelas decisões tomadas.

8. “Subsidiar decisões de investimentos”: em teoria se utilizaria modelos e simulações para embasar a decisão de investimento, metodologia não sendo aplicada no estudo em tese, constatando a ausência de ferramentas para a simulação e modelos. Silveira (2010, p. 14), sugere novos estudos para a viabilização prática de tais ferramentas.

9. “Controlar os índices de ociosidade”: Silveira (2010, p. 15), menciona que na prática, não ocorre distinção entre os recursos utilizados e não utilizados, dando como utilizados todos os recursos disponibilizados. Não se encontrou mecanismo para esta avaliação, sugerindo, dessa forma, que não é viável a tomada de iniciativa para mensurar diretamente os índices de ociosidade, não sendo imprescindível no momento, apenas espera-se a construção de alguns indicadores para serem utilizados como referência para a utilização da força de trabalho.

10. “Permitir a visão da organização a partir de seus processos de negócio, em complementação à tradicional abordagem hierárquica”: segundo Silveira (2010, p. 16), teoricamente não se deve contar com uma visão mais geral, pois uma visão hierárquica limita a visão da organização com base nos processos. Esta primazia pela hierarquia forneceu informações estruturadas para obedecer a uma conveniência política, a sugestão apresentada retorna para as apresentadas anteriormente fomentando a compatibilização entre os reais processos de trabalho e o sistema de custos.

11. “Incrementar a prática de *benchmarking*”: segundo Silveira (2010, p. 17), esta prática pode ser animada pela facilidade com que se estabelecem padrões de referência, barrando na falta de informações quantitativas. A solução apresentada versa sobre avaliar quais unidades possuem cultura gerencial voltada aos resultados e implementação de condições para sua aplicação, mesmo setorizada.

12. “Integrar, efetivamente, planejamento, orçamento e custos”: de acordo com Silveira (2010, p. 18), não ocorre compartilhamento por meio eletrônico entre os sistemas e os processos, o mesmo ocorre com o orçamento. Como sugestão de melhoria Silveira (2010, p. 18), indica a viabilização de um estudo para definir “uma proposta de integração entre planejamento, orçamento e custos, para aplicação por ocasião da elaboração da proposta orçamentária de uma unidade ou área piloto”.

CONCLUSÃO

A contabilidade de custos surgiu primeiramente para atender a necessidade das indústrias e sua aplicabilidade mostrou-se extremamente eficaz. Com vistas nesta eficácia, a apuração dos custos estendeu-se para o setor público, como forma de mensurar o desempenho dos projetos públicos junto à população, visando reduzir os desperdícios e avaliar a aceitação dos projetos.

Com base na Lei nº 4.320/64 que sugeriu o sistema de custeio nas indústrias e na Lei da Responsabilidade Fiscal, nº 101/2000, que procura delimitar rigorosamente os gastos públicos, o sistema de custeio é uma necessidade real, tanto nas empresas privadas como para as esferas públicas.

Através da apuração dos custos dos projetos e atividades públicas torna-se possível avaliar quanto custa um serviço prestado pela administração pública e, se estes, estão sendo eficazes em atender as necessidades da população.

O sistema de custos na esfera pública tem também a função de subsidiar informações concisas sobre o planejamento e realização dos projetos para que o administrador possa tomar as decisões mais acertadas, evitando arbitrariedades e melhorar, dessa forma, a qualidade dos gastos públicos.

Alguns autores apontam o método de custeio ABC como o mais apropriado a ser aplicado ao setor público, justamente por apurar os custos por atividades, ou no caso em questão, por projetos. Este método não avalia unicamente os custos diretos

e indiretos, como também a produção e a clientela atendida, bem como fornecer as informações pertinentes à apuração dos custos nas esferas públicas.

Como forma de atender às exigências legais, diversos setores em âmbito federal iniciaram o processo de implantação do sistema de custos, destacando-se o Banco do Brasil, que foi objeto de um estudo de avaliação dos benefícios da introdução desta sistemática, considerando as dificuldades encontradas entre a realidade dos processos de trabalho das unidades e o sistema de custos, considerando ainda os preconceitos encontrados para sua aplicação prática.

Avaliadas como pertinentes as sugestões de Silveira em seu estudo sobre a introdução do sistema de custos no Banco do Brasil, considerando-as válidas para a aplicação do sistema de custos aos órgãos públicos.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, Ano 50, numero 1, jan-mar, 1999. Disponível em:

http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf> Acesso em 30.março.2010.

BRASIL, **Lei nº 4.320, Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**, de 17. Março.1964.

BRASIL, **Lei Complementar nº 101, Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**, de 04.mai.2000.

BRASIL, **Lei ordinária nº 10.180, Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**, de 06.fevereiro.2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**.

CUNHA, Marília Caroline **Freire**. A Utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda. **Classe Contábil**. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php> Acesso em: 1º de abril.2009.

FARIA, Adriana Moreira Bastos de. **SISTEMA DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO PARA O SETOR PÚBLICO**. III Congresso Consad de Gestão Pública. 2010. Disponível em: www.consad.org.br/sites/1500/1504/00001864.pdf. Acesso em 30.Agosto.2010.

FLORES, Paulo César. **SISTEMA DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO**. Porto Alegre: IGAM, 2009.

FLORES, Paulo César. **Depreciação e Custos na Contabilidade Pública**. V **Simpósio de Contabilidade do Mercosul**, 2009.

LEAL, José Paulo. **CUSTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E INCLUSÃO SOCIAL**, IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2003.

LEONE, George S. G. **CUSTOS – Planejamento, Implantação e Controle** . 3.ed. 5.reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. Revista dos Tribunais, 1991.

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

SILVEIRA, Henrique Flávio Rodrigues da. **TEORIA E PRÁTICA SOBRE ABC NO SETOR PÚBLICO**. III Congresso Consad de Gestão Pública. 2010. Disponível em: www.consad.org.br/sites/1500/1504/00001864.pdf . Acesso em 30.Agosto.2010.

WEIMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Setor Público**, Congresso da USP, 2004. Disponível em: www.congressousp.fipecafi.orgg/artigos42004/187.pdf