

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS  
UNIDADE EDUCACIONAL DE SANTANA DO IPANEMA – CAMPUS SERTÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**EDILSON CÉSAR PINHEIRO VIDAL FILHO**

**SISTEMA DE CUSTOS APLICADO À ÁREA PÚBLICA: UM ESTUDO DE  
CASO DA PREFEITURA DE SANTANA DO IPANEMA**

Santana do Ipanema

2015

**EDILSON CÉSAR PINHEIRO VIDAL FILHO**

**SISTEMA DE CUSTOS APLICADO À ÁREA PÚBLICA: UM ESTUDO DE  
CASO DA PREFEITURA DE SANTANA DO IPANEMA**

Monografia apresentada para aprovação da disciplina de Trabalho de Conclusão de curso como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas – UFAL/ Campus Sertão – Unidade de Acadêmica de Santana do Ipanema.

Profa. Msc. Patrícia Brandão Barbosa da Silva

Santana do Ipanema

2015

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Unidade Santana do Ipanema**  
Bibliotecária Responsável: Rafaela Lima de Araújo – CRB4 - 2058

V648s Vidal Filho, Edilson César Pinheiro.  
Sistema de custos aplicado à área pública: um estudo de caso da prefeitura de Santana do Ipanema / Edilson César Pinheiro Vidal Filho. - 2015.  
49f.: il.  
Orientador: Patrícia Brandão Barbosa da Silva.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de ciências contábeis. Santana do Ipanema, 2016.  
Bibliografia: f. 47 -49.  
  
1. Contabilidade de custos. 2. Setor público. 3. Ferramenta gerencial.  
4. Santana do Ipanema – Alagoas. I. Título.

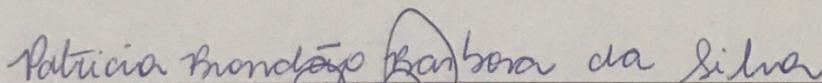
CDU: 657.47

EDILSON CÉSAR PINHEIRO VIDAL FILHO

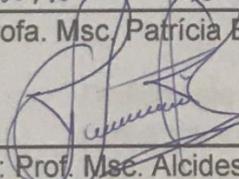
**SISTEMA DE CUSTOS APLICADO À ÁREA PÚBLICA: UM ESTUDO DE  
CASO DA PREFEITURA DE SANTANA DO IPANEMA**

Monografia submetida ao corpo docente da  
Universidade Federal de Alagoas – UFAL  
Campus Sertão - Unidade Acadêmica de  
Santana do Ipanema e aprovada em 08 de abril  
de 2015, com nota \_\_\_\_.

**Banca Examinadora**



Orientadora: Profa. Msc. Patrícia Brandão Barbosa da Silva

  
Examinador: Prof. Msc. Alcides José de Omena Neto

Examinador: Prof. Esp. Hélio Felipe Freitas de Almeida Silva

Dedico este trabalho aos meus pais, ao meu irmão, minha namorada, minha família e aos meus amigos, como forma de agradecimento por todo carinho e dedicação que têm tido comigo, em todos os momentos da minha vida, sejam eles bons ou ruins. E a Deus que permitiu que conseguisse mais essa conquista em minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus, que me deu força nos momentos difíceis da minha vida e nunca deixou que desistisse da batalha, permitindo com que conseguisse subir mais este degrau na minha vida e deixando que vencesse mais essa batalha.

Agradeço aos meus pais, que me deram discernimento e capacidade para que conseguisse conquistar mais essa batalha, não permitindo que desistisse nas horas difíceis e que me deram força para seguir e continuar lutando pelos meus objetivos, me ensinando que para conseguirmos o que queremos não precisamos passar por cima de ninguém, precisa apenas dá o melhor de si para realizar os seus sonhos.

Ao meu irmão que teve compreensão e me apoiou nos momentos bons e difíceis da minha trajetória de vida pessoal e acadêmica, muitas vezes sem palavras e mais com gestos.

A minha namorada, por motivar-me a seguir em frente nos momentos que comecei a fraquejar, aturar-me em momentos muito estressantes durante esse período, ajudando-me e compreendendo-me nas horas em que precisei me ausentar e continuou ao meu lado durante a minha batalha.

Aos meus amigos que fiz durante esses quatro anos de curso, que não se resumem apenas aos meus companheiros de classes e sim a todos aqueles que fazem a UFAL - Santana do Ipanema tanto dos cursos Ciências Econômicas e Ciências Contábeis, aos servidores e funcionários, pelos momentos de descontração e de diversões dentro da universidade.

Aos meus companheiros de batalha, que convivemos juntos durante estes últimos quatro anos de nossas vidas, tornando-se assim amigos que levarei para a vida toda. Durante quatro anos dividimos alegrias, angústias, decepções, muitas risadas e palavras motivacionais para continuarmos nossa batalha.

Aos amigos que seguiram caminhos distintos e que foram em buscas de seus sonhos em outras cidades e em outros cursos, mas que participaram de toda minha formação como indivíduo.

Aos professores, que compartilharam todo o seu conhecimento contribuindo nessa minha trajetória e que por tanto tempo convivendo juntos viraram meus amigos.

A minha orientadora Patrícia Brandão, que durante esse período compartilhou o seu conhecimento e teve paciência durante o curso, na monitoria e na construção do TCC.

Aos meus amigos pessoais que fazem parte da minha vida, mesmo alguns desses distantes morando em outros estados, que acompanharam minha trajetória e que sempre torceram por mim tanto no pessoal como no profissional.

A essas pessoas deixo os meus sinceros agradecimentos, pelos momentos de descontração e de conhecimento passado durante esses quatro anos de convivência.

A vida é uma peça de teatro que não permite ensaios. Por isso, cante, chore, dance, ria e viva intensamente, antes que a cortina se feche e a peça termine sem aplausos. (Charles Chaplin)

Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível. (Charles Chaplin)

## RESUMO

O sistema de custos é uma ferramenta gerencial para auxiliar o gestor na tomada de decisões. No mesmo contém as informações sobre a prestação de um determinado serviço/produto que ganhou força sendo utilizado no setor industrial. Partindo para o lado público, que é o foco principal deste trabalho, tende-se a evidenciar as legislações que instituem esse sistema para o setor público. O principal deles é a Lei de responsabilidade fiscal, que instaura a implantação e estipula prazos pra instalação deste sistema. Partindo do ponto de vista gerencial, podem-se apresentar dois pontos importantes para a administração pública: maior nível de transparência das contas públicas, haja vista é possível ter um maior controle das contas do ente público, e ferramenta gerencial, que, através deste sistema em pleno funcionamento, poderá ajudar o gestor público na hora da tomada de decisões e auxiliá-lo a notar melhor os gastos tidos, a fim de prestar o serviço, podendo ver onde é melhor para aumentar os recursos públicos.

**PALAVRAS CHAVES:** Sistema de Custos. Ferramenta gerencial. Setor público. Tomada de decisões.

## **ABSTRACT**

The cost system is a management tool to assist the manager in decision-making. It contains the information about the provision of a particular service/product which gained force in use in the industrial sector. From the public side, the focus of this work, tends to show the legislation will establish the system for the public sector. The main one is the fiscal responsibility law that establishes this deployment and provides deadlines for installation of this system. From the management side, may be present two important points for public administration: greater transparency of public accounts, considering it is possible to have more control of the public entity accounts and the second one is as a management tool, that through this system up and running can help the public officer at the time of decision-making and help better notice the expenses taken, to provide the service and can see where is best place to raise public resources.

**KEYWORDS:** Cost System. Management tool. Public sector. Decision-making.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CPV – Custo do produto vendido

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LDO – Lei de diretrizes orçamentárias

LOA – Lei orçamentária anual

LRF – Lei de responsabilidade fiscal

PPA – Plano Plurianual

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – LOCALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS DENTRO DA CONTABILIDADE GERAL.....	27
FIGURA 2 – ESQUEMA DA DEMONSTRAÇÃO DO CICLO DE CUSTOS .....	29
FIGURA 3- INTEGRAÇÃO DOS DIVERSOS SISTEMAS, NA BUSCA DE GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES.....	40

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1 – RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DO MUNICÍPIO.....</b>	<b>43</b>
--	-----------

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>2 PERCURSOS METODOLOGICO .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Objetivos .....</b>	<b>18</b>
2.1.1 Objetivo Geral.....	18
2.1.2 Objetivos Específicos.....	18
<b>2.2 Metodologia .....</b>	<b>18</b>
<b>2.3 Hipóteses .....</b>	<b>19</b>
<b>3 DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE .....</b>	<b>20</b>
<b>4 CONTABILIDADES DE CUSTOS .....</b>	<b>25</b>
<b>4.1 Origem da contabilidade de custos .....</b>	<b>25</b>
<b>4.2 Tipos de custos.....</b>	<b>28</b>
<b>5 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>31</b>
<b>5.1 Princípios da administração pública .....</b>	<b>31</b>
<b>5.2 A contabilidade de custos no setor público .....</b>	<b>32</b>

<b>6 IMPLANTAÇÃO E BENEFÍCIOS DA IMPLANTAÇÃO.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1 Implantação do sistema de custos.....</b>	<b>39</b>
6.1.1 Requisitos básicos.....	39
6.1.2 Fatores técnicos.....	39
6.1.3 Ponto de vista contábil.....	41
<b>6.2 Benefícios da implantação.....</b>	<b>42</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA DE CUSTOS NA PREFEITURA DE SANTANA DO IPANEMA-AL .....</b>	<b>43</b>
<b>7.1 Caracterização da cidade de Santana do Ipanema.....</b>	<b>43</b>
<b>7.2 Sistema de custos do município.....</b>	<b>44</b>
<b>7.3 Implementação.....</b>	<b>45</b>
<b>7.4 Benefícios.....</b>	<b>46</b>
<b>8 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>48</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>50</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho evidencia os benefícios gerados por um sistema de custos bem alimentado e em pleno funcionamento, nós conhecemos os benefícios gerados para o setor privado por existir uma série de estudos na área.

Para alcançar todos os benefícios que esse sistema pode proporcionar é necessário que onde esse sistema for implantado deve estar bem organizado todas as funções dentro da mesma, sendo assim, uma melhor integração dentre todos os sistemas existentes dentro da instituição com o novo que será implantado.

Um dos benefícios que pode ser gerado pelos sistemas de custos é o maior nível de transparência nas contas públicas, mostrando efetivamente quanto os serviços prestados pela prefeitura estão custando. A outra perspectiva é sendo utilizado como ferramenta gerencial, que possa vir auxiliar o gestor público na hora de tomar decisões sobre os serviços disponibilizados.

A primeira vez que foi mencionado sobre a implementação de um sistema de custo no setor público, foi em 1964 através da Lei 4.320, na qual houve a implementação da área de custo para a área industrial. Desde então vem sendo debatido os motivos para este sistema ser somente aplicado na área industrial ao invés de está presente em todo setor público.

No ano de 1967, através do Decreto de nº 200, as informações de custos deixaram de ter apenas a finalidade de reconhecimento dos custos e passaram ter finalidade gerencial, não sendo mais um uso exclusivo da área industrial como era trazido pelo o ordenamento jurídico citado antigamente.

Apresentado na Lei de responsabilidade Fiscal a necessidade de instaurar um sistema de custos através do art. 50 presente no paragrafo terceiro “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”.

Um dos motivos para instalação de um sistema de custos dentro do setor público é a Lei de responsabilidade fiscal, que vem atribuir responsabilidade para o

setor público. No qual é evidenciado que a administração pública deverá manter transparência das contas públicas.

Também instaurada pela Lei de responsabilidade fiscal, a administração pública deverá manter um sistema de custos com o prazo estipulado de até quatro anos para os municípios com até cinquenta mil habitantes para instaurar o sistema de custos.

Portanto, este trabalho visa evidenciar os benefícios gerados por um bom sistema de custos em poder da esfera pública, haja vista, que essas informações podem dar maior nível de transparência e essas informações bem elaboradas e condizentes com a realidade, podem ser utilizadas para ver a melhor forma de prestar o serviço para a população do município, estados e a unidade federativa do Brasil.

## 2 PERCURSO METODOLÓGICO

### 2.1 Objetivos

#### 2.1.1 Objetivo geral

- Identificar os benefícios gerados pelo sistema de custos no setor público, com ênfase em um município Alagoano.

#### 2.1.2 Objetivos específicos

- Verificar a existência de um sistema de custos no município citado;
- Verificar como foi o processo de implantação do sistema de custos
- Analisar se os servidores lotados nos órgãos competentes tem o conhecimento sobre o sistema.

### 2.2 Metodologia

O estudo deste trabalho será uma análise qualitativa, ou seja, o trabalho levará em consideração o sistema de custos do município de Santana do Ipanema-AL em uma vertente qualitativa. Sendo analisadas, as perspectivas de benefícios gerados pelo mesmo e o conhecimento dos funcionários para o seu manuseio.

Para Denzin e Lincoln *apud* Creswell (2014, p.49):

Pesquisa qualitativa é uma atividade situada que localiza o observador no mundo. A pesquisa qualitativa consiste em um conjunto de práticas materiais interpretativas que tornam o mundo visível. Essas práticas transformam o mundo. Elas transformam o mundo em uma série de representações, incluindo notas de campo, entrevistas, conversas, fotografias, registros e lembretes para a pessoa. Nesse nível, a pesquisa qualitativa envolve uma abordagem interpretativa e naturalística do mundo. Isso significa que os pesquisadores qualitativos estudam coisas dentro dos seus contextos naturais, tentando entender, ou interpretar, os fenômenos em termos dos significados que as pessoas lhes atribuem.

Para a obtenção dos dados relacionados ao objeto de pesquisa, foi aplicado um questionário direcionado aos funcionários públicos lotados na prefeitura, encarregados de implementar as informações dentro desse sistema, visando observar se os próprios servidores tem conhecimento de suas funcionalidades para o bom funcionamento da máquina pública.

### **2.3 Hipóteses**

Hipótese 1: Em caso positivo, verificar os benefícios gerados pelo Sistema de Custo.

Hipótese 2: Em caso negativo, o porquê que este sistema não foi implantando ainda dentro do município.

### 3 DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE

A contabilidade é uma das profissões mais antigas, mas não o contador que conhecemos como hoje. Antigamente tinham uma noção de apenas controle patrimonial, ou seja, a noção de contabilidade existente antes era só para controlar os seus bens e direitos ou saber o que eles possuíam naquele determinado momento.

A origem da contabilidade é diretamente relacionada com o início da atividade mercantil, através dos registros de compra e venda perante a atividade comercial. Existem indícios que os primeiros a utilizarem a noção primitiva de contabilidade foram os fenícios, entretanto o comércio não era uma atividade exclusiva deste povo podendo ser encontrado em outras civilizações antigas.

De acordo com Ludícibus os primeiros relatos completos de uma contabilidade, são achados a partir do terceiro milênio antes de Cristo dentro das civilizações da Suméria e da Babilônia.

Com o passar dos tempos à contabilidade assim como a humanidade passou por mudanças e foi constantemente se evoluindo. Nos primórdios da história era simplesmente para saber o que possuía sobre seu domínio patrimonial, um bom exemplo deste método utilizado antigamente é um pastor de ovelhas, que precisa saber quantas ovelhas ainda lhe restavam após cada dia, um dos métodos utilizados é a contagem física do seu rebanho que para ele já mais que o suficiente para ter o controle.

De acordo com Ludícibus (2010, p.15):

Não é descabido afirmar-se que a noção intuitiva de conta e, portanto, de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*. Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2.000 a.C.

Conforme o tempo foi passando, a contabilidade se mostrou ineficiente diante das novas transações com moedas. Na época o comércio acontecia simplesmente por escambo e os comerciantes anotavam apenas as obrigações, os direitos e bens perante terceiros, tratava-se meramente da mensuração do inventário físico.

De acordo com Ludícibus (2010, p. 16)

A preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante no homem da antiguidade (como hoje também é), e ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram-se desenvolvendo em dimensão a complexidade.

Devido essas constantes mudanças à contabilidade também teve que se modernizar para melhor servir ao usuário, gerando informações que pudessem ajudar a gerir o seu patrimônio.

Com o aprimoramento da contabilidade foram surgindo escolas e estudiosos sobre essa ciência. Não tem como não falar de contabilidade sem mencionar o nome de Luca Pacioli, um monge e matemático italiano, considerado por muitos o pai da contabilidade moderna.

O feito de Pacioli foi o método das partidas dobradas, que resumindo em poucas palavras quer dizer que para todo débito existe um crédito correspondente, ou seja, para cada conta que fosse criada teria que haver um que correspondesse a tal acontecimento contábil.

A essência do método proposto por Lucca Pacioli estabelece que para todo registro de qualquer natureza implica em um débito em uma ou diversas contas que deverá bater com o seu crédito correspondente que poderá ser em uma ou mais contas, tendo como objetivo final que a soma dos valores creditados seja igual a soma dos valores debitados, correspondendo a frase utilizada no meio contábil que para todo crédito existirá um débito de igual valor.

Só para termos uma pequena noção de quanto o feito de Luca Pacioli foi importante para a contabilidade moderna, ele viveu entre os séculos XV e XVI, durante sua vida elaborou uma obra sobre método de partidas dobradas e esse

método tornou-se tão importante para a contabilidade que é utilizada até os dias de hoje para a elaboração dos demonstrativos contábeis.

Para Ludícibus (2012):

Trabalho de dimensão e qualidade insuperados até hoje. Fábio Besta, além de propor dimensões econômicas à contabilidade, ainda consegue realizar tratamento quantitativo à teoria das contas se conceitua a contabilidade como “a ciência do controle econômico” das entidades, definição ainda atual.

Fábio Besta colaborou para o desenvolvimento da contabilidade, elaborando uma de suas principais obras, *La Ragioneria*, que pode ser encontrada em três volumes, sua obra leva em consideração o controle da riqueza. Para Besta, os estudos voltados para a contabilidade, não deveriam estar ligados diretamente ao direito e sim ligadas à necessidade da sua utilização, ou seja, esses estudos deveriam ajudar para satisfazer a necessidade do usuário final.

Para Ludícibus (2010), existem duas representações da relação existente na contabilidade, trazendo a imagem de duas personalidades representadas pelo “homem contador” e a outra personalidade é o “homem produtor”. A imagem que é relatada por ele, sobre o “homem contador” é aquela que utiliza de seus conhecimentos para organizar, classificar, agregar valor e inventaria tudo que o “homem produtor” fabricasse/produzisse, haja vista que esse “homem produtor” poderia não ter o conhecimento de bens e direitos que estivesse em seu poder. Podendo assim, ter noção de quanto ainda tem em seu estoque e da qualidade produzida até o presente momento.

Com o surgimento da personalidade do “homem contador” que era responsável pela elaboração de demonstrativos contábeis primitivos, surgiu outra atribuição para ele que é a de analisar as informações produzidas por ele, ou seja, além de produzir essas informações ainda ficou cabível a ele analisar como estaria a situação do contratante de seus serviços, que poderia ser um agricultor, donos de rebanhos e outros comerciantes.

De acordo com Ludícibus (2010, p.16):

O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.

A contabilidade teve que acompanhar o desenvolvimento da humanidade e porque não dizer do comércio existente na sociedade antiga, portanto até chegamos a métodos utilizados hoje, existiu diversos teóricos pensando na melhor forma de elaborar essas informações tentando encontrar a melhor forma para divulgá-las.

A contabilidade é muito importante para a boa gestão de uma empresa, entretanto a imagem do profissional contábil é um pouco controversa em comparação a sua relevância. Houve um período que o profissional contábil era reconhecido como o guarda livros, pois nesse período esses contadores tem a função de apenas escriturar e guardar em bom estado esses registros.

Neste período o contador precisa saber fazer apenas os demonstrativos contábeis sem precisar analisar o que aconteceu dentro da empresa, ou seja, um trabalho totalmente mecanicista no qual não havia necessidade de ser especialista em alguma área.

De acordo com Lopes (2011):

Era um trabalho altamente mecanicista e que exigia pouca especialização e quase nenhum conhecimento científico. Com o passar do tempo, o comércio e a economia cresceram significativamente e, de igual forma, esse profissional passou a ser cada vez mais importante para a sociedade, de modo que o simples cuidado com as obrigações acessórias aos poucos foi deixando de ser a sua principal função.

Para se desvincularem dessa imagem negativista dos profissionais desta área que teve que se modernizar, tornando-se o oposto dos contadores guarda livros. Esse por sua vez está mais preocupado com as informações que são geradas pelos demonstrativos financeiros e não está estritamente vinculado e preocupado com as obrigações fiscais como o contador tradicional (pelo simples fato que hoje na modernização em que vivemos já existe software capazes de responder a toda parte fiscal), ele busca utilizar as informações geradas para benefícios das empresas buscando maximizar os lucros e diminuir os custos, esta é a imagem do contador gestor.

O Lopes (2011) evidencia a imagem do contador gestor da seguinte forma:

Na verdade, o Contador Gestor já percebeu que o cumprimento das exigências fiscais atualmente é feito, em boa parte, por softwares e programas que, com o incrível avanço da tecnologia da informação, facilitaram muito esse serviço burocrático. Assim, ele focou seus esforços no outro viés de seu trabalho, no qual ele se tornou um ator fundamental: a implantação e manutenção de sistemas de informações que auxiliem no desenvolvimento das empresas.

Esta imagem do contador gestor nada mais é que a modernização da profissão do contador, passando de um simples controle de inventário que se tinham antigamente a partir da contagem de rebanhos e bens para uma personalidade preocupada com a parte empresarial utilizando os seus conhecimentos não somente para responder ao fisco e sim evidenciando as informações gerenciais.

Pelo conceito, contabilidade é uma ciência que tem por objetivo estudar as variações patrimoniais de uma perspectiva qualitativa e quantitativa dentro de uma entidade, seja ela pessoa física ou jurídica, desde que a mesma possua um patrimônio.

Como bem sabemos a contabilidade não é igual a uma receita de bolo ou um roteiro de uma novela que qualquer pessoa pode fazer pelo simples fato que já está escrito passo a passo o que cada um deve fazer. Trata-se de uma ciência flexível que deve se adequar a cada necessidade de seus usuários/clientes, assim como os profissionais que trabalham com esta ciência, tornando assim uma ciência relevante e de fundamental importância para as empresas a qual presta esse serviço.

## 4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

### 4.1 Origem da Contabilidade de custos

A contabilidade de custo é uma área dessa ciência, é ramo que tem o conhecimento de quanto determinada produção de um objeto vai custar para a empresa, exemplo: uma caneta, se a empresa não tiver o conhecimento de quanto aquele produto custou pode colocar o preço muito alto ou muito baixo, podendo acarretar em caso de alto preço perda para a concorrência e em preço muito baixo prejuízo para a indústria produtora deste produto.

De acordo com o Portal de auditoria [2012?], o conceito de contabilidade de custo é:

A contabilidade de custos pode ser definida como um conjunto de registros específicos, baseados em escrituração regular (contábil) e apoiada por elementos de suporte (planilhas, rateios, cálculos, controles) utilizados para identificar, mensurar e informar os custos das vendas de produtos, mercadorias e serviços.

O surgimento da contabilidade de custo não pode ter sido assim do nada, como a contabilidade foi se modernizando surgiu necessidades diferentes para cada um, ou seja, a necessidade de um comerciante não seria igual à de um produtor rural. Um já possui o preço formado do produto, enquanto o outro tem que buscar e evidenciar o que está sendo cobrado para não cobrar alto demais e nem baixo demais.

Existem relatos que a contabilidade de custos surgiu antes do século XVIII com grupos de artesões. Pois como a contabilidade ficava presa à noção de apenas escriturar o que acontecia dentro da empresa e para a elaboração dos demonstrativos contábeis, tornou-se um ramo estático, um exemplo são os pequenos artesões que não possuem nenhum tipo de conhecimento de custos, esses profissionais não precisariam de amplo conhecimento da apuração dos custos para proteger o capital que foi investido naquela empresa.

Com o surgimento da revolução industrial, que ocorreu durante o século XVIII, a contabilidade de custo ganhou destaque, sendo considerada de fundamental importância para estimar o resultado do período, pois, durante a revolução industrial, a capacidade de produção do setor fabril era muito grande e intensa, ocasionando que não se podia mais determinar os valores dos estoques em comparação com as entradas e saídas de matéria-prima/mercadorias.

Na era mercantilista, a contabilidade financeira era suficiente para atender a demanda gerada. Com a era industrial, essa parte da contabilidade não conseguia dar mais conta, pois o número de informações geradas era muito grande, sendo necessário que as análises de custo se tornassem de extrema importância para os gestores da empresa, auxiliando na tomada de decisões. Entretanto, o uso desta área da contabilidade ficou sendo utilizada restritamente pela área industrial.

Então com o desenvolvimento da área industrial a partir do século XVIII, tornou-se mais complexo as atividades empresariais, nas quais foram aperfeiçoando novos métodos e procedimentos fabris, sendo uma atualização dos registros financeiros. Assim surgiu a contabilidade de custos cuja finalidade principal era a redefinição dos valores do estoque presente e como consequência uma melhor e correta apuração dos resultados da parte financeira do setor comercial.

A partir da sua finalidade principal e com a maior complexidade do ambiente econômico, fez com que os empresários dessas indústrias começassem a ver a contabilidade com outros olhos, vendo que eles poderiam utilizar as informações contábeis como ferramentas para auxiliar a gestão. A partir dessa visão o ramo contábil deixou de ser apenas escriturário, para ser um grande auxiliador para o administrador empresarial.

Martins (2010, p.21) traz em seu livro o seguinte trecho:

É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração. Por essa razão, são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial; potencial esse que, na grande maioria das empresas, é mais

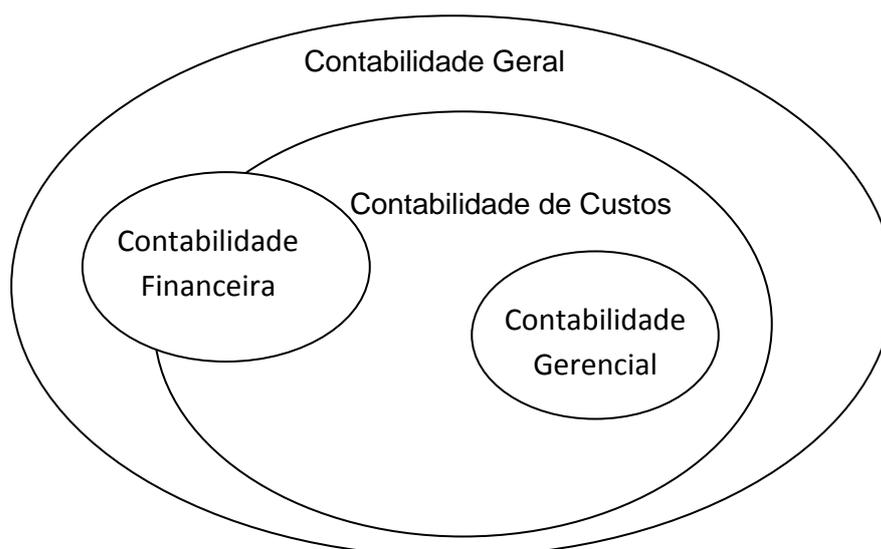
importante do que aquele motivo que fez aparecer a própria Contabilidade de Custos.

De fato, a contabilidade como um todo é repleta de informações que pode ser utilizadas para melhor gestão da empresa, pois tem conhecimento de tudo que acontece dentro da própria empresa desde do material estocado até quantos produtos foram vendidos.

Portanto, o ramo de custos é tão importante para o setor industrial, pois pode ajudar a mostrar o que o gestor quer saber, como por exemplo, o quanto de estoque ainda lhe resta para fabricação de determinado produto, ou até quanto de matéria prima ele utiliza para o processo de fabricação do produto X. Essas são informações que o administrador pode utilizar para traçar a sua estratégia para possíveis aumentos de produção.

Para termos uma melhor noção de como a contabilidade de custos é importante, mostraremos um esquema bem simples e fácil de entender que representa como funciona a divisão da contabilidade geral.

**Figura 1** – Localização da contabilidade de custos dentro da contabilidade geral.



**Fonte:** Falk, 2001, p. 18.

De acordo com o que Falk apresenta em sua figura, é possível identificar três vertentes dentro da contabilidade de forma geral. Como podemos ver a contabilidade de custo envolve tanto a contabilidade financeira como também a contabilidade gerencial. Uma das características da parte financeira é gerar informações para os usuários tanto externos quanto internos. A parte gerencial faz a utilização dessas informações para a melhor gestão das empresas. E os custos são a junção dos dois métodos, pois além de gerar essas informações para os usuários, também podem ser utilizadas essas informações para melhor funcionamento da instituição empresarial.

## **4.2 Tipos de custos**

De uma forma geral existem dois tipos de custos dentro da contabilidade, que são divididos em duas formas custos diretos e os custos indiretos. Os custos diretos podem ser divididos em fixos e variáveis, enquanto o custo indireto terá que passar por um rateio no qual será adotado o melhor método para dividir de forma justa e igualitária cada produto/serviço irá receber esse aumento no custo.

Os custos diretos são aqueles que estão diretamente interligados a produção do produto e com as atividades fabris, este por sua vez é dividido em dois que pode ser custos fixos e custos variáveis. Os custos fixos são aqueles, como o próprio nome diz fixos, que não apresenta alterações durante o processo de produção, em outras palavras, esse custo não depende do volume produzido para ser formado, um exemplo desse tipo de custos o mais comum é o de mão-de-obra que não dependem do volume de produção.

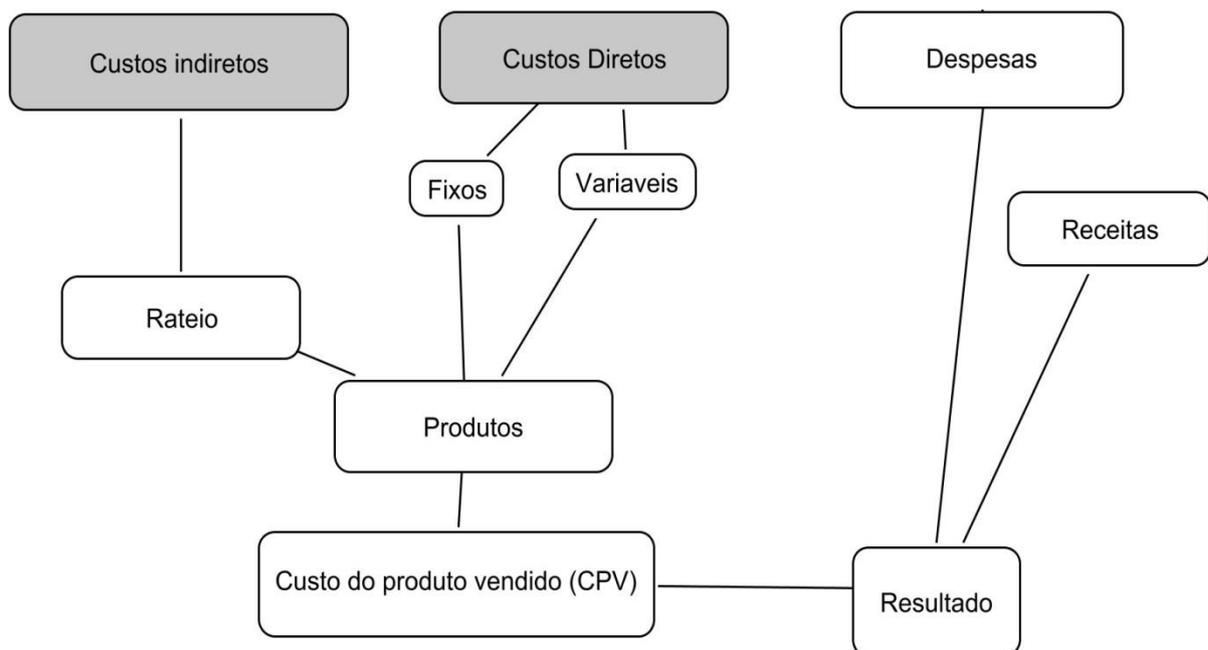
A outra classificação desse tipo é o custo variável, que são aqueles que estão diretamente ligados à produção fabril, ou seja, esse tipo está diretamente ligado a quantidades produzidas dentro da unidade fabril um exemplo desse tipo são as matérias-primas que estão diretamente ligadas aos produtos que são fabricados.

A Segunda forma de classificação do sistema de custos são os custos indiretos que esses por sua vez estão ligados diretamente ao processo fabril, porém não é possível identificar qual a parcela do consumo foi para cada produto, são

custos que são alocados ao produto. Para esse tipo de custo é necessário utilizar uma ferramenta da área da contabilidade de custos, que é o rateio, nada mais é do que alocar todos os custos indiretos a cada produto, de acordo com a proporcionalidade que cada um recebe do mesmo.

Um exemplo mais prático sobre esse tipo é o custo com energia elétrica, onde não é possível identificar o que cada uma das unidades produzidas consumiu dessa energia tendo que fazer um rateio para tirar a cota de cada produto desse consumo.

**Figura 2** – Esquema da demonstração do ciclo de custos.



**Fonte:** Elaborada pelo próprio autor

Esse esquema mostra o ciclo de como funciona a divisão de todos dos custos, podemos observar que todos os custos são alocados ao produto e a posteriori para a formação Custo do Produto Vendido (CPV) para ser utilizado no resultado junto com as despesas e as receitas do período vigente.

O custo do produto vendido é a composição de todos os custos de fabricação ou prestação de serviço que auxiliará na hora de compor o preço do bem final,

usando palavras mais simples é quanto determinado produto ou serviço irá custar para a sua instituição.

Esse CPV é muito importante apurar de forma mais próxima da realidade possível, pois a escolha de um elemento para rateio poderá fazer com que o custo aumente ou diminua e terá como consequência aumento/diminuição do preço do produto, podendo dá um prejuízo para instituição, pois o preço estará alterado e não condiz com a realidade do produto. Se o preço alterado for para maior a instituição não irá vender muito porque existirá um concorrente que fornece mais barato e se for menor a empresa não obterá o lucro necessário para cobrir suas despesas operacionais.

Dentro deste esquema, também podemos apresentar as despesas e as receitas. As despesas são configuradas como todos os gastos que não são enquadrados como custos diretos ou indiretos, um exemplo desse tipo de gastos são os salários com o setor administrativo porque eles não são alocados ao produto. As receitas nada mais é que o resultado de quantidade vendida multiplicado pelo preço do produto.

De uma forma mais simplificada da demonstração do resultado, os elementos presentes são as receitas, CPV e Despesas. Numa equação simples é possível achar o lucro do exercício. A equação é lucro igual às receitas menos o custo do produto vendido menos às despesas.

## **5 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

### **5.1 Princípios da administração pública**

Os princípios da administração pública é uma espécie de regra para padronizar uma relação entre serviços públicos e os usuários destes serviços, atualmente esses princípios são cinco que são legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que podem ser facilmente resumido na palavra LIMPE.

Não existe uma ordem específica para os princípios da administração pública, mas iremos seguir a sigla que mencionamos acima. O primeiro deles é a legalidade que diz que todo ato feito pelos entes públicos tem que está de acordo com a lei, ou seja, para tudo que o servidor público irá fazer dentro da repartição deve está respaldado por lei seja federal, estadual ou municipal.

O segundo deles é a impessoalidade que implica dizer que para todos os serviços públicos não deve existir nenhum tipo de tratamento diferenciado, não importando classe social, etnia, cor da pele, religião e etc. sendo um tratamento universal o que vale para um tem que ser válido para o outro.

A moralidade é parecida com o princípio da legalidade, sendo que é voltado ao servidor público que este deve agir com moral, ou seja, de acordo com a lei vigente dentro da esfera pública.

O da publicidade é que toda administração pública deve manter-se totalmente transparente em relação a todos os comportamentos que tiver relacionado com a atividade pública, isso inclui todas as informações que estejam dentro de seus bancos de dados, desde que estes sejam solicitados por qualquer pessoa que esteja interessado.

E por fim, o princípio da eficiência, este por sua vez está relacionado com os serviços prestados à população, ou seja, esse princípio está ligado ao

aperfeiçoamento/ melhoramento dos serviços disponibilizados pela esfera pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Esses cinco princípios tendem a reger a atividade pública, para manter um melhor serviço e de uma forma mais justa. Imagina como seria se o princípio da impessoalidade não fosse levado em consideração, um funcionário público poderia priorizar a quem deveria prestar o serviço que é público, outro caso que poderia ser mencionado caso o princípio da legalidade não fosse instituído, onde o funcionário público poderia fazer o que quisesse sem se preocupar com punição.

Então, pensando na melhor forma de manter a eficiência operacional da máquina pública, foram criados esses princípios, com a finalidade puramente de normatização na hora de prestar esses serviços de caráter público

## **5.2 Contabilidade de Custos no setor público**

Se um sistema de custo para uma empresa privada é importante, porque não implantar esse tipo de mecanismo para o âmbito público, haja vista que na esfera pública o dinheiro não pertence ao gestor tendo que manter constantemente uma publicação de seus gastos para manter a transparência com a população.

Todos os âmbitos da esfera pública devem evidenciar para toda a população, a origem de seus recursos financeiros e todos os seus gastos financeiros, assim como todas as verbas destinadas para a construção de obras públicas ou obtenção de bens para compor o patrimônio da instituição.

A discussão sobre a implementação de um sistema de custos dentro do setor público é bem antiga, para ser mais preciso a primeira vez que foi mencionando tal assunto foi em 1964, através da lei 4.320 de 17 de março do mesmo ano, a disposição da lei preconiza as normas gerais do direito financeiro para a elaboração do controle dos orçamentos e balanços nos três âmbitos públicos (União, Estados Municípios e o Distrito Federal).

A Lei nº 4.320/64 no artigo 85 preconiza que:

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 gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, LEI Nº 4.320 DE 1964)

Ainda se tratando da mesma lei, existe outro artigo que fala sobre os custos a serem evidenciados. Presente no art. 99 fala sobre os serviços industriais mesmo que não seja enquadrada como empresa pública ou uma autarquia estabelece que deverão manter uma contabilidade especial, sendo adicionado a determinação do custo e os resultados do exercício.

Desde esse período os serviços de contabilidade são evidenciados e exaltados como importantes para o funcionamento da máquina pública. Entretanto, somente para o setor industrial deveriam evidenciar os custos com seus serviços industriais, fazendo um levantamento dos balanços gerais e tendo que ser analisados e interpretados, mostrando os resultados econômicos e financeiros.

Todavia, os benefícios gerados pelas informações por esta área da contabilidade não poderiam ficar como uso restrito da parte industrial, sendo assim, possibilitando que outras áreas aderissem às informações úteis geradas pela contabilidade de custos. Um exemplo da área poderia aderir os benefícios dessa parte da contabilidade é o setor público.

O objetivo principal do setor público não obter superávit financeiro, em outras palavras ter lucro nas suas operações, e sim manter o bom funcionamento da máquina pública objetivando manter a sua eficiência e eficácia operacional, ou seja, mantendo em bom funcionamento os serviços disponibilizados por ela (exemplo: saúde, educação, segurança e dentre outros).

O setor público não é para ter nem superávit e nem déficit financeiro, o ideal que todos os recursos obtidos pelo gestor público devem ser gastos para melhor atender os habitantes da sua localidade.

Com o aprimoramento do setor público, através da implementação dos custos, o gestor público passou a obter informações mais elaboradas e privilegiadas do setor contábil, em outras palavras, com essas informações mais elaboradas o

gestor público passa a ter uma análise melhor sobre se o serviço prestado por ele se é viável ou não, sendo assim, auxiliado pela contabilidade na hora de tomadas de decisões, sendo evidenciada sua viabilidade e reduzindo gastos desnecessários na execução do serviço.

Por se tratar de serviços públicos tudo deve esta devidamente registrada, sendo mostrado na prestação de contas públicas e todas as suas ações que devem está devidamente amparada por alguma norma que a torne legal e possível de ser executada, pois todos os recursos públicos não pertencem ao gestor e devem ser utilizados para melhorias da vida de seus residentes.

Na busca por modernização, em 25 de fevereiro de 1967, foi instituída um decreto Lei de nº 200 que foi direcionada conceber maior autonomia a parte de custos, sendo assim deixando de ser apenas informações de custos e passando a ser uma ferramenta gerencial deixando de ser utilização apenas da área industrial (citada pela Lei nº 4.320/64) como era considerado pelo o ordenamento jurídico.

Disposto no art. 79 do decreto lei de nº 200/67, institui que a contabilidade tem por obrigação apurar os custos dos serviços prestados de forma que venha a evidenciar os resultados obtidos pela gestão publica.

Apesar de todos os dispositivos legais colocados em vigência, não foi possível que fizessem que a contabilidade pública gerasse informações que permitissem a apuração dos custos, assim como os serviços gerados.

Com o objetivo de regulamentação do decreto lei nº200/67, foi criada em 1986 o Decreto presidencial nº 93.872 que visa detalhar a maneira pela qual a contabilidade deveria fazer a apuração dos custos de seus serviços, assim como estabelecer punição para aqueles que não disponibilizem as informações pertinentes. Para ser mais preciso localizada no artigo 137 do Decreto presidencial 93.872/86 expõe o seguinte:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos

registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes. (BRASIL, DECRETO PRESIDENCIAL Nº 93.872 DE 1986)

Este artigo do decreto presidencial apresenta dois lados opostos, pois no mesmo artigo estabelece o comportamento adotado pela administração pública que deverá apresentar todos os projetos e atividades presentes na gestão pública que devem ser apresentados dentro do orçamento da instituição.

O segundo lado evidenciado pelo o legislador é das punições atribuídas pelo o descumprimento, ou seja, caso o gestor publico não divulgue tais informações consideradas de fundamental importância pela a transparência, à punição é atribuída para o responsável da atividade ou do projeto em questão, sendo vetados possíveis saques de recursos financeiros que venham ser tentado pelo mesmo.

Na busca por um bom funcionamento da máquina pública, através de um dos princípios da administração pública, que seria o principio da eficácia, foi outorgada a lei de responsabilidade fiscal (lei complementar nº 101, publicada em 4 de maio de 2000) que estabelece normas para regulamentação das finanças públicas e estabelece responsabilidade na gestão fiscal.

Logo no seu artigo primeiro a lei de responsabilidade fiscal deixa bem claro a sua funcionalidade para a administração pública, logo de inicio estabelece as normas sobre as finanças públicas, com ênfase para a responsabilidade da gestão fiscal.

O artigo primeiro traz da seguinte forma:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios

capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 101 DE 2000)

E no mesmo artigo, sendo apresentado no segundo parágrafo apresenta que é obrigação de todos os entes da federação cumprir o que é determinado no parágrafo, ou seja, para todos que respondem a esfera pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) devem mostrar o equilíbrio das contas públicas mediante ao cumprimento de metas de resultados, confrontando as receitas e as despesas e obedecendo ao limite estabelecido.

Para manter uma boa transparência é necessário conhecer os custos para execução dos serviços públicos, sendo possível manter maior nível de transparência, pois está sendo mostrado o quanto realmente custa para prestar determinado serviço.

Seguindo na lei de responsabilidade fiscal, existe outro artigo que é importante evidenciar é o art. 50 no parágrafo terceiro, disposto da seguinte forma:

§ 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 DE 2000)

A discussão sobre um sistema de custos no setor público vem sendo discutido durante muito tempo, entretanto somente na lei de responsabilidade fiscal foi imposto que os entes públicos devem ter um sistema de custos.

A lei complementar nº 101/2000 foi tão imponente que estabeleceu até prazos para a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios ficarem de acordo com a lei, sendo assim mostrando o real interesse do legislador em um maior nível de transparência já que os demais somente mencionavam que deveria existir, mas não obrigava a implantação do mesmo.

Os prazos foram estabelecidos pelo o art. 73-B que diz o seguinte:

Art. 73-B. Ficam estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações dispostas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e do art. 48-A:

I – 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes;

II – 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes;

III – 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes.

Parágrafo único. Os prazos estabelecidos neste artigo serão contados a partir da data de publicação da lei complementar que introduziu os dispositivos referidos no caput deste artigo. (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 101 DE 2000)

Conforme o dispositivo, os prazos começariam a valer a partir da data da publicação da lei, sendo assim até 2004 todos os entes deveriam estar com esse sistema em funcionamento. Entretanto não foi isso que aconteceu em 27 de maio de 2009 foi instituída a Lei complementar nº 131 que veio para acrescentar a lei citada anteriormente, porém a única alteração foi apenas para estender o prazo para implementação do sistema dentro do setor público.

Além de falar sobre a regulamentação e de atribuir responsabilidade a gestão pública, a lei de responsabilidade fiscal toca em outro ponto importante que é a transparência, isso nada mais é que clareza nos gastos com o dinheiro público, ou seja, mostrar onde está sendo aplicada toda a arrecadação do dinheiro público.

Presente no art. 48 traz o seguinte:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 101 DE 2000)

De acordo com este artigo, deve obedecer outro princípio da administração pública que é o da publicidade, haja vista que ele fala em transparência na gestão

fiscal e dada ampla divulgação sendo incluído amplo acesso ao público através de meios eletrônicos (portais de transparências), no qual deverão constar os planos, orçamentos e das leis de diretrizes orçamentárias (LDO), assim como as prestações contas e sua situação dentro do sistema (a situação é como ela esta classificada dentro do sistema se está empenhada, liquidada ou paga) e deverá apresentar um resumo da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal.

Objetivando a organização e disciplinamento dos sistemas de planejamento e de orçamento federal, foi criada a lei nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001, que visa instaurar uma normatização dentro do sistema financeiro federal através do art. 15 da lei acima citada, relata que sistema de contabilidade federal, tem por finalidade o registro de todos atos e fatos ocorridos dentro da administração pública, seja ela de cunho orçamentário, financeiro ou patrimonial pelo qual deve ser evidenciado. Dentro do inciso quinto da lei citada acima relata o seguinte fato: “os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”. Deste modo apresentando maior nível de transparência já que o custo dos programas é mostrado de forma aberta e clara.

Para finalizar, vemos que a regulamentação jurídica surgiu em 1964 com a lei nº 4.320, sendo assim é importante salientar que a contabilidade de custo é importante para um bom funcionamento da máquina pública, mas não somente na parte pública, como também é muito importante para o âmbito privado.

Portanto, os benefícios gerados por esta área da contabilidade são inúmeros, pois além de ser possível conhecer os custos para a realização dos serviços públicos, é possível manter a transparência citada na Lei Complementar nº 101/2000 e por fim pode auxiliar o gestor público na tomada de decisões na hora da escolha a serem tomadas para prestar qualquer tipo de serviço público.

## **6 IMPLANTAÇÃO E BENEFÍCIOS DA IMPLANTAÇÃO**

### **6.1 Implantação do sistema de custos**

#### **6.1.1 Requisitos básicos**

De acordo com Leone (2012, p.448):

A implantação de qualquer sistema de custos é tarefa que requer algumas providências básicas e exige uma abordagem técnica e de relações humanas bastante bem definidas.

Sendo assim, não há uma única forma de se implantar e colocar em funcionamento um sistema de custos, porém deve haver medidas e capacidade técnica para a elaboração deste trabalho.

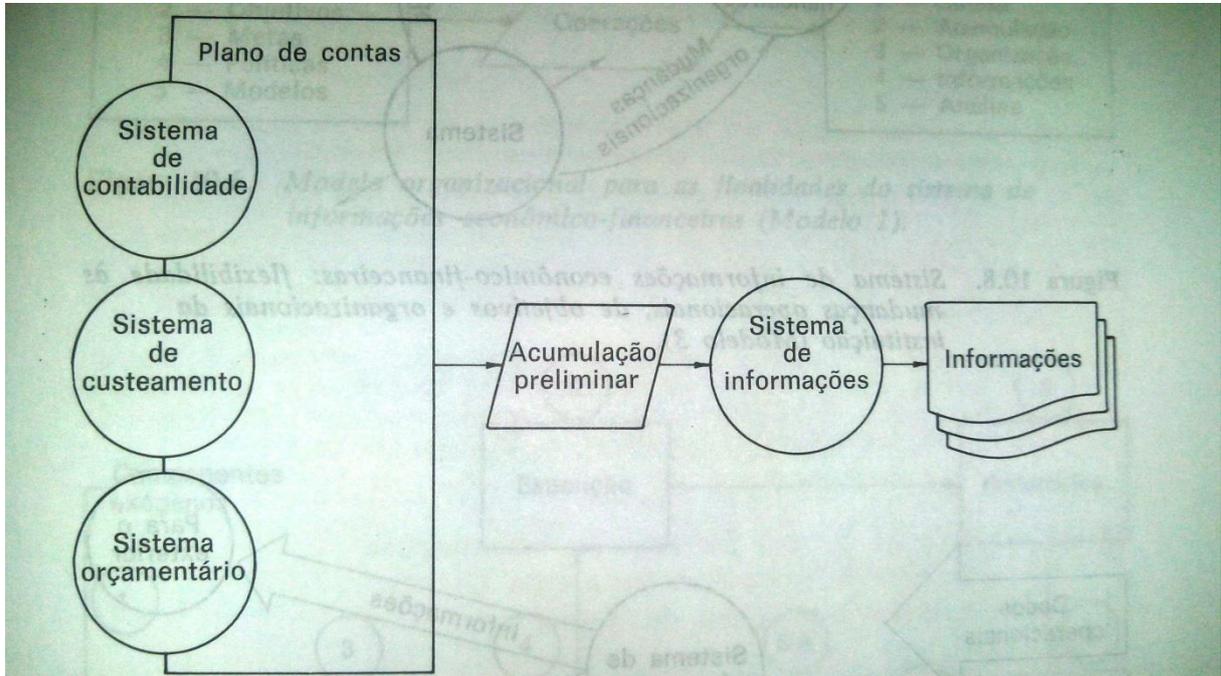
Esse sistema deverá funcionar como uma central de processamento, nele deve constar todo tipo de informação, no qual serão organizadas e analisadas para gerar informações de cunho gerencial, sendo um auxiliar das ações do gestor e facilitar o cumprimento de suas funções e responsabilidades. Para melhor funcionamento e melhor utilização dessa ferramenta gerencial, que o sistema de custos não seja encarrado como uma obrigação fiscal e legal.

Para Leone (2012) uma das melhores formas para conseguir alcançar os objetivos almejados dentro do planejamento, projeto e implantação, é envolver todo o pessoal que vai utilizar e trabalhar com o novo sistema. Portanto, qual a melhor forma de capacitar o pessoal que vai lidar diariamente com aquele sistema, se não o colocando diretamente ligado com sua elaboração e implementação. A pessoa alocada para dirigir o setor de custo deverá assumir a postura de mero elaborador das informações e não o de corretor dos desvios.

#### **6.1.2 Fatores técnicos**

Para o sistema ter um bom funcionamento é necessário que a empresa esteja organizada e os papéis dentro da empresa esteja bem estabelecido, caso contrário o sistema não se comportará de forma satisfatória devido a má distribuição de tarefas.

**Figura 3** - Integração dos diversos sistemas, na busca de geração de informações.



Fonte: Leone, 2012, p.472.

De acordo com Leone (2012) “O trabalho de coleta de dados é vital”, pois este trabalho trará um maior volume de informações que estão diretamente ligadas à instituição e é desenvolvido por outros sistemas internos de outros setores (como sistema de materiais, de pessoal, de contabilidade e de produção), ou seja, tem que haver uma integração entre todos os sistemas e setores existentes dentro da empresa para gerar uma melhor informação, assim auxiliando e mostrando como estão os gastos dentro da empresa para então o gestor tomar a decisão correta e quem sabe arranjar uma solução para reduzir os gastos dentro da sua instituição.

O Perfil traçado por Leone (2012, p. 450):

O contador de custos deverá articular-se com o homem de O & M na tarefa de planejar a busca dos dados e fluxo desse dados desde as fontes até ao sistema de custos. O Especialista vai dispor de uma visão mais ampla do sistema gerencial e certamente usará técnicas de O & M que darão maior eficácia ao trabalho do contador de custos.

Esse “homem de O & M” tratado por Leone é o cara que tem o conhecimento de métodos de organização e métodos para a execução de serviços. Como vem dito durante todo transcorrer do trabalho, tem que haver a parceria para colocar esse sistema em funcionamento dentro de uma empresa ou até mesmo prefeitura, deve participar os funcionários/servidores ligados diretamente ao planejamento e implantação desse serviço que virá como um divisor de águas dentro de qualquer instituição sendo ele de caráter privado ou público.

Esse sistema deverá ser implantando para que possa servir como correções automáticas dos possíveis desvios e ocorrências que não estejam dentro de seu planejamento estratégico operacional. Sendo assim, um sistema autorregulador das ações dos demais sistemas e setores, mantendo total controle da empresa para qual está sendo instalado.

### 6.1.3 Ponto de vista contábil

Leone (2012,p.454) traz:

O trabalho de implantação de um sistema de custos (ou de qualquer sistema de informação gerencial) vai depender de muitos fatores diferentes, de muita competência, além de depender, em grande parte, como já comentado, do equilíbrio e do tratamento adequado dos muitos fatores de ordem psicológica.

O que autor quer expor, é que existem diversas peculiaridades desse sistema de custos que varia de acordo com as funções operacionais de cada instituição, ou seja, um sistema de custos criado para atender uma unidade fabril não corresponderá da mesma forma se for instalado em uma prefeitura por exemplo.

Portanto, para a instalação de um sistema de custo dentro de qualquer instituição de caráter público ou privado é necessário levar em consideração todas as peculiaridades dentro do planejamento e execução desse sistema.

Não existe uma única forma de se elaborar um bom sistema de custos, o que existe são os conhecimentos para o conceito básico sobre custos, mais o que é custo para alguma instituição pode ser enquadrado como despesa em outra.

## 6.2 Benefícios da implantação

Os benefícios para a sua implantação pode ser visto em duas perspectivas, a primeira delas é na visão de uma instituição privada e a segunda é do ponto de vista de uma instituição pública (União, Estados, Distrito Federal e Município).

Do ponto de vista privado, pode se evidenciar dois pontos. O primeiro deles é ponto de vista de controle dos gastos da sua empresa, para ver o quanto cada um de seus produtos está custando para assim achar uma solução para poder baixar o custo e assim aumentar seu lucro, que é o que as empresas privadas buscam quando começam suas atividades operacionais. O segundo ponto é no tocante como ferramenta de auxílio à gestão, neste caso é direcionado aos grandes diretores da empresa privada, para auxiliar o gestor na hora de investir ou cortar gastos de determinado produto ou buscar novos horizontes dentro do mercado empresarial.

Do ponto de vista privado podemos apresentar três pontos. O primeiro deles é o custo para o ente público para a execução dos serviços prestados a população, através disso o gestor poderá ver onde aplicar as verbas públicas. O segundo deles é a transparência, através desse fator é possível o gestor público mostrar onde estão sendo alocadas todas as verbas públicas para toda a população que tenha interesse. O terceiro ponto é parecido com o que se busca no setor privado, uma ferramenta para auxiliar a gestão, ou seja, o gestor terá dentro desse sistema tudo que está empenhado e quantidade de recursos que ainda possam ser gastos, assim melhorando e buscando maior eficiência da gestão pública.

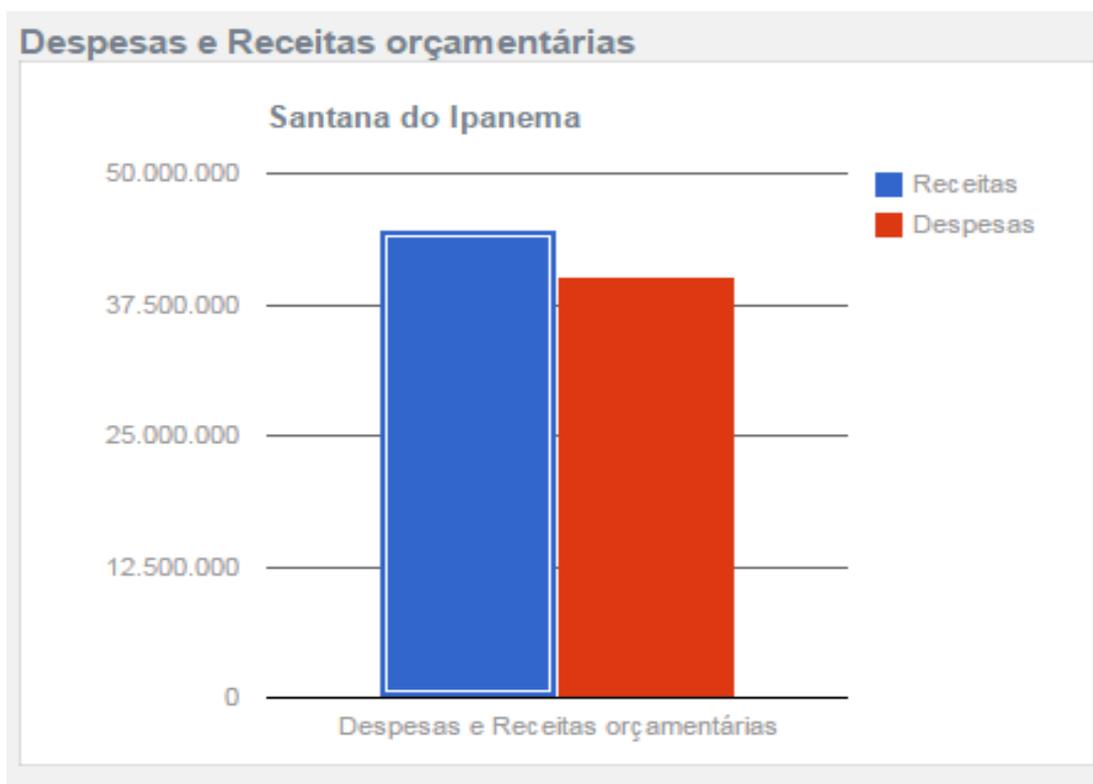
Como podemos observar o sistema de custos só tem a integrar tanto a administração pública e privada, pois gera informações de cunho gerencial e podendo ser utilizada como ferramenta que possa auxiliar a gestão.

## 7 CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA DE CUSTOS NA PREFEITURA DE SANTANA DO IPANEMA-AL

### 7.1 Caracterização da cidade Santana do Ipanema

Santana do Ipanema é um município localizado no sertão de Alagoas, na região denominada de bacia leiteira, segundo o senso de 2010 do Instituto brasileiro de geografia e estatística (IBGE) a quantidade populacional do município é igual quarenta e quatro mil novecentos e trinta e dois habitantes (44.932 habitantes), com estimativa para 2014 de quarenta e sete mil quinhentos e noventa e três habitantes (47.593 habitantes) e possui uma área de 437.878 km<sup>2</sup> e o seu bioma é a caatinga.

**Gráfico 1 – RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DO MUNICÍPIO**



Fontes: IBGE, [2014]

Como podemos observar no gráfico acima, o município vem tendo um superávit financeiro, ou seja, suas receitas estão sendo maiores que suas despesas. A receita do município gira em torno de R\$ 44.680.491,39 (quarenta e quatro milhões seiscentos e oitenta mil quatrocentos e noventa e um reais e trinta e nove centavos). E suas despesas giram em torno de R\$ 40.141.030,83 (quarenta milhões cento e quarenta e um mil e trinta reais e oitenta e três centavos). O atual prefeito do município de Santana do Ipanema encontra-se no segundo ano do seu mandato iniciado em janeiro de 2013, estando ainda em processo de adaptação.

## **7.2 Sistema de custos do município**

Após aplicação do formulário e visita a prefeitura de Santana do Ipanema-AL, constatou-se que a mesma não possui um sistema de custos em pleno funcionamento, entretanto esse sistema se encontra em processo de implantação no órgão responsável.

Foi verificado que os servidores lotados na prefeitura estão atualizados no que diz a respeito legislação existentes com destaque a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, também conhecida como Lei Complementar 101.

A Lei estabelece que os municípios que tem população abaixo de cinquenta mil habitantes terão um prazo de quatro anos após a publicação da lei para a implementação do sistema de custos, houve uma alteração gerada pela Lei complementar 131 de 27 de maio de 2009, ou seja, desde a publicação da legislação vigente em nosso país até o momento, o município se está fora do prazo estipulado pela lei.

Apesar de não possuir um sistema de custos dentro do município, existe um esforço por parte dos gestores em manter as contas em equilíbrio, porém toda essa responsabilidade está dentro da secretária de finanças e a responsabilidade dos gastos dentro dos setores é de responsabilidade dos chefes de cada setor específico.

Sendo assim, difícil ter um controle de todos os gastos dos setores da prefeitura e com o sistema inserido é possível que o gestor municipal tenha controle total das contas públicas, sabendo quanto ainda lhe resta de verba para alocar nos serviços públicos.

### **7.3 Implementação**

No decorrer da pesquisa foram identificados alguns problemas relacionados a implementação do sistema de custos, entre eles podemos citar a descontinuidade dos servidores que são cargos denominados como cargos comissionados, escolhidos e indicados pela gestão vigente (tal problema não é uma exclusividade da esfera municipal, esse processo de descontinuidade acontece em todas as esferas públicas, sendo facilmente encontrada na esfera estadual e da união também), a tendência é que essas pessoas alocadas com cargos comissionados terão seus cargos perdidos para que pessoas de confiança do atual gestor possam ocupar esses cargos. Assim, acontece o processo de descontinuidade.

Outro problema identificado como fator importante para a não implantação do sistema de custos dentro da prefeitura é a mão-de-obra desqualificada para a execução dos serviços. A qualificação do pessoal é importante para a execução dos serviços, para existir mão-de-obra qualificada deve-se investir em treinamentos e capacitações o que requer tempo e investimento.

Apesar de sabermos que existem mecanismos para mostrar onde estão sendo alocado o dinheiro público, que são as Leis de diretrizes orçamentárias (LDO), Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), para auxiliar a gestão e mostrar onde está sendo gastos o dinheiro público precisa mais do simplesmente estabelecer um parâmetro e tentar seguir, e é para isso que o sistema vem auxiliar que evidenciará o quanto realmente foi gasto para prestar determinado serviço e ajudando a melhorar a gestão.

O controle das finanças é de fundamental importância para manter serviços em funcionamento e tendo conhecimento onde poderá aumentar os investimentos de recursos, assim buscando o princípio da eficiência da administração pública.

Portanto, o sistema de custos em funcionamento, tende a agilizar essas informações, tornando-as tempestivas e muito mais rápidas para o gestor, ao invés de receber informações fragmentadas de cada setor separadamente, tornando o trabalho mais lento e quando as informações chegarem a ele não terá a mesma utilidade caso já tenha acontecido.

#### **7.4 Benefícios**

Um dos benefícios gerados com a instalação desse sistema de custos no setor público é a transparência das contas públicas que também esta prevista em lei. Para manter organizadas as contas públicas é necessário fazer o confronto entre receitas públicas com as despesas do município.

É onde entra o sistema de custos para melhor compor as despesas públicas, pois no sistema haverá detalhadamente a organização dos custos dos serviços prestados pela gestão municipal, ou seja, a transparência está voltada para os gastos da prefeitura, para mostrar a sociedade onde está sendo colocado o dinheiro que é arrecadado através do repasse de verbas públicas (participações do município) e as arrecadações que estão sob sua responsabilidade (IPTU, ISS e dentre outros).

Dentre os benefícios apontados o principal deles não foi nem o quesito transparência, e sim os benefícios gerados como grande auxiliador a gestão. Logicamente, além de existir a questão transparência que irá evidenciar todos os gastos tidos dentro da gestão do dirigente municipal, o apontamento que foi mais bem apresentado foi o auxílio a gestão, ou seja, assim como nas entidades privadas a contabilidade de custos pode ser evidenciada como ferramenta na hora da tomada de decisão.

Com base nessa vertente, o gestor municipal poderá evidenciar onde o custo que está sendo gasto para a execução de determinado serviço (exemplos de serviços que podem ser prestados pela prefeitura: Educação, Saúde, Infraestrutura municipal, Segurança e dentre outros serviços) e melhor durante o planejamento das obras públicas ficará evidenciado os custos e assim poderá identificar se o serviço prestado pela prefeitura está valendo a pena em relação ao custo-benefício perante a sociedade que está sob sua gestão.

Apesar de ter conhecimento do que está previsto em lei, não foi implantando o sistema de custos dentro da prefeitura. Entretanto possui um controle de uma forma primária sendo controlado pelo representante de cada setor e pelo representante das finanças do município e essa ferramenta poderia auxiliar a gestão municipal, tendo como objetivo empregar melhor os recursos capitados.

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como o assunto sobre o sistema de custos é uma literatura muito recente, fomos analisar um sistema de custos dentro de um município. Infelizmente o trabalho caiu na hipótese secundária da pesquisa, que é a parte negativa da pesquisa, ou seja, a não existência do sistema de custos. Gostaria que existisse o sistema de custos mesmo que tivesse funcionando de forma precária, assim a pesquisa seria mais bem explorada com as informações que o sistema poderia disponibilizar para a pesquisa.

Como foi exposto no decorrer do trabalho, existe uma obrigatoriedade jurídica para implementação do sistema de custos, só que para colocar em funcionamento é necessário existir pessoas capacitadas para a execução deste serviço e é o que falta na região de Santana do Ipanema.

Outro fator determinante para a não instalação desse sistema é processo de descontinuidade dentro da esfera pública, gerado pelo processo de cargos com gratificação, no qual o funcionário ou técnico é indicado temporariamente, os chamados cargos comissionados, quando ocorrem mudanças na gestão, muitas vezes está é acompanhada da substituição dos referidos cargos comissionados, reinicializando todo o processo de implementação de novos projetos, propostas e sistemas.

Como vimos também, o sistema de custos só tem a agregar a gestão municipal, do ponto de vista gerencial, pois esse sistema poderá gerar informações úteis e deverá auxiliar o gestor municipal na hora de tomadas de decisões existentes dentro da prefeitura.

Outro fator importante que o sistema poderá gerar é maior nível de transparência das contas públicas, ou seja, obedecendo ao que está disposto na lei de responsabilidade fiscal no art. 48 da referida lei e evidenciando os gastos dentro da gestão e evidenciando para toda população onde estão sendo alocados os recursos capitados.

Destarte, um sistema de custos bem alimentado só gera benefícios para a gestão pública, desde que haja uma integração entre todos os sistemas que possa existir. Além disso, para melhor funcionamento deste sistema é interessante que a equipe que irá trabalhar com este sistema, participe do planejamento e da implementação. Com todas as etapas concluídas e uma instituição bem organizada é só utilizá-lo como ferramenta gerencial auxiliando na hora da tomada de decisões importantes voltadas para o setor público.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. [et. al]. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BASTOS DE FARIA, Adriana Moreira. **Sistema de custos como ferramenta de Gestão para o setor Público**. Disponível em: <[http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material\\_%20CONSAD/paineis\\_III\\_congresso\\_consad/painel\\_10/sistema\\_de\\_custos\\_como\\_ferramenta\\_de\\_gestao\\_para\\_o\\_setor\\_publico.pdf](http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_III_congresso_consad/painel_10/sistema_de_custos_como_ferramenta_de_gestao_para_o_setor_publico.pdf)> Acesso em: 10 set. de 2014.

BRASIL, **Decreto 200, de 25 de Fevereiro de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)> Acesso em: 13 out. de 2014.

BRASIL, **Decreto Nº 93.872, de 23 de Dezembro de 1986**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)> Acesso em: 13 out. de 2014.

BRASIL, **Lei Complementar Nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 13 out. de 2014.

BRASIL, **Lei Complementar Nº 131, de 27 de Maio de 2009**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)> Acesso em: 13 out. de 2014.

BRASIL, **Lei 4320/64, de 17 de Março de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)> Acesso em: 13 out. de 2014.

BRASIL, **Lei Nº 10.180, de 6 de Fevereiro de 2001**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm)> Acesso em 13 out. de 2014.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed,2010

CRESWELL, John W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens**. 3 ed. Porto Alegre, Penso, 2014.

DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CABRAL, Nelson Trus. **Fábio Besta e a escola de Veneza**  
<<http://www.coladaweb.com/contabilidade/controlismo-teoria-da-contabilidade>>  
acesso em: 07 set. de 2014.

FALK, James Anthony. **Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos Metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas. 2001.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAY, David E.. **Pesquisa no mundo real**. 2.ed. Porto Alegre: Penso,2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade: evolução e tendências**. São Paulo, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Despesas e Receitas orçamentárias**. Disponível em <<http://www.cidades.ibge.gov.br/painel/economia.php?lang=&codmun=270800&search=alagoas|santana-do-ipanema|infogr%EFicos:-despesas-e-receitas-or%E7ament%E1rias-e-pib>> Acesso em: 07 abr. de 2015

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, André Charone Tavares. **O guarda-livros e o contador gestor**. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/474/o-guarda-livros-e-o-contador-gestor/>> Acesso em: 10 fev. de 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; PEREIRA, Maria Clara Estevam; DOS SANTOS, Welinton Vitor; DE HOLANDA, Victor Branco. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/PROCESSO\\_DE\\_IMPLANTACAO\\_DO\\_SIC.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf)> Acesso em: 15 set. de 2014.

PORTAL DE AUDITORIA. **O QUE É CONTABILIDADE DE CUSTOS**. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/contabilidadedecustos.htm>> Acesso em: 15 fev. de 2015.