

# Controladoria, Gestão de Custos e Finanças

Marcos William Kaspchak Machado  
(Organizador)



**Atena**  
Editora

Ano 2018

**Marcos William Kaspchak Machado**

(Organizador)

# **Controladoria, Gestão de Custos e Finanças**

Atena Editora

2018

2018 by Atena Editora

Copyright © da Atena Editora

Editora Chefe: Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Diagramação e Edição de Arte: Geraldo Alves e Natália Sandrini

Revisão: Os autores

#### Conselho Editorial

- Prof. Dr. Alan Mario Zuffo – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Álvaro Augusto de Borba Barreto – Universidade Federal de Pelotas  
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília  
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa  
Prof. Dr. Constantino Ribeiro de Oliveira Junior – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Daiane Garabeli Trojan – Universidade Norte do Paraná  
Prof. Dr. Darllan Collins da Cunha e Silva – Universidade Estadual Paulista  
Profª Drª Deusilene Souza Vieira Dall’Acqua – Universidade Federal de Rondônia  
Prof. Dr. Eloi Rufato Junior – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Fábio Steiner – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Gianfábio Pimentel Franco – Universidade Federal de Santa Maria  
Prof. Dr. Gilmei Fleck – Universidade Estadual do Oeste do Paraná  
Profª Drª Girlene Santos de Souza – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia  
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice  
Profª Drª Juliane Sant’Ana Bento – Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense  
Prof. Dr. Jorge González Aguilera – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins  
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte  
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Profª Drª Raissa Rachel Salustriano da Silva Matos – Universidade Federal do Maranhão  
Prof. Dr. Ronilson Freitas de Souza – Universidade do Estado do Pará  
Prof. Dr. Takeshy Tachizawa – Faculdade de Campo Limpo Paulista  
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará  
Prof. Dr. Valdemar Antonio Paffaro Junior – Universidade Federal de Alfenas  
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande  
Profª Drª Vanessa Lima Gonçalves – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

#### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

M149c Machado, Marcos William Kaspchak.  
Controladoria, gestão de custos e finanças [recurso eletrônico] /  
Marcos William Kaspchak Machado. – Ponta Grossa (PR): Atena  
Editora, 2018.

Formato: PDF  
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader  
Modo de acesso: World Wide Web  
Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7247-022-3  
DOI 10.22533/at.ed.223182712

1. Controladoria. 2. Empresas – Contabilidade. 3. Empresas -  
Finanças. I. Título.

CDD 658.15

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

DOI O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores.

2018

Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)

## APRESENTAÇÃO

O livro “Controladoria, Gestão de Custos e Finanças” publicado pela Atena Editora tem o objetivo de trazer tópicos relacionados a aplicação das ferramentas de gestão contábil e controladoria no ambiente de negócios e gestão pública. Este volume apresenta, em seus 21 capítulos, um conjunto de pesquisas nas áreas temáticas de contribuições teóricas à gestão de custos, estudos de caso aplicados ao ambiente de negócios e custos na gestão pública.

A área temática de contribuições teóricas à gestão de custos mostra o contexto atual do desenvolvimento da ciência contábil e análises multidisciplinares relacionadas à política econômica.

Na sequência os estudos de caso apresentam um conjunto de aplicações da gestão de custos em ambientes de agronegócios, indústrias de transformação, construção civil, prestadores de serviços e em instituições bancárias. Essa diversidade setorial mostra a relevância da gestão de custos na melhoria e controle dos processos gerenciais.

A terceira área aborda a aplicação de ferramentas de gerenciamento de custos e processos gerenciais em setores de prestação de serviço público. A abrangência das áreas temáticas permitirá ao leitor o entendimento da evolução dos processos de controladoria e sua vasta aplicabilidade dentro dos ambientes públicos e privados.

Os processos de controladoria ultrapassam o caráter puramente técnico e assumem um papel de destaque para o sistema de gestão empresarial, englobando rotinas de controle operacional e de auxílio à sociedade.

Aos autores dos capítulos, ficam registrados os agradecimentos do Organizador e da Atena Editora, pela dedicação e empenho, que tornaram realidade esta obra que retrata os recentes avanços científicos do tema.

Por fim, espero que esta obra venha a corroborar no desenvolvimento de conhecimentos e auxilie os estudantes, pesquisadores e gestores na imersão em novas reflexões acerca dos tópicos relevantes na área de controladoria e gestão de custos.

Boa leitura!

Marcos William Kaspchak Machado

## SUMÁRIO

### I. CONTRIBUIÇÕES TEÓRICAS

<b>CAPÍTULO 1</b> .....	<b>1</b>
CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS	
<i>Samanta de Oliveira Silveira</i>	
<i>Nayana de Almeida Adriano</i>	
<i>Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino</i>	
<i>Clayton Robson Moreira da Silva</i>	
<i>Joelma Leite Castelo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827121</b>	
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	<b>15</b>
BOURDIEU E AS RELAÇÕES DE PODER EM ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS DE CRÉDITO	
<i>Rina Xavier Pereira</i>	
<i>Alexandre Peres Mandaji</i>	
<i>Leonardo Fernando Cruz Basso</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827122</b>	
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	<b>31</b>
REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DO ATIVO IMOBILIZADO: AS ETAPAS DO TESTE DE IMPAIRMENT	
<i>Angela Maria Haberkamp</i>	
<i>Alexandre André Feil</i>	
<i>Adriano José Azeredo</i>	
<i>Iandara Kremer</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827123</b>	
<b>CAPÍTULO 4</b> .....	<b>46</b>
INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS EM COMPANHIAS ABERTAS	
<i>Nayara Silveira Fernandes</i>	
<i>Ivanir Rufatto</i>	
<i>Angela Paula Muchinski Bonetti</i>	
<i>Geovanne Dias de Moura</i>	
<i>Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827124</b>	
<b>CAPÍTULO 5</b> .....	<b>61</b>
DESEMPENHO LOGÍSTICO DO BRASIL NO MERCADO INTERNACIONAL: ANÁLISE DO ÍNDICE LPI	
<i>Camila Lima Bazani</i>	
<i>Janser Moura Pereira</i>	
<i>Edvalda Araujo Leal</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827125</b>	
<b>CAPÍTULO 6</b> .....	<b>84</b>
INFLUÊNCIA DA P&D NO DESEMPENHO DE EMPRESAS: ANÁLISE DO BLOCO ECONÔMICO G 20	
<i>Tiago Francisco de Camargo</i>	
<i>Antonio Zanin</i>	
<i>Fabio José Diel</i>	
<i>Citânia Aparecida Pilatti Bortoluzzi</i>	
<i>Elton Zeni</i>	
<i>Moacir Francisco Deimling</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827126</b>	

## II. ESTUDOS DE CASO APLICADOS

<b>CAPÍTULO 7 .....</b>	<b>100</b>
A GESTÃO DA CADEIA PRODUTIVA DO SETOR VITIVINÍCOLA NA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E INTERNACIONAL: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	
<i>Ana Cláudia Lara</i>	
<i>Odilon Luiz Poli</i>	
<i>Sady Mazzioni</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827127</b>	
<b>CAPÍTULO 8 .....</b>	<b>117</b>
COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS NA PRODUÇÃO DE SOJA DO ESTADO DO MATO GROSSO	
<i>Arthur Rezende Geneiro</i>	
<i>Mônica Aparecida Ferreira</i>	
<i>Hugo Leonardo Menezes de Carvalho</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827128</b>	
<b>CAPÍTULO 9 .....</b>	<b>132</b>
UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO: UM ESTUDO EM EMPRESA CALÇADISTA DA SERRA GAÚCHA	
<i>Estevo Mateus Olesiak</i>	
<i>Vanessa Heckler Marquesini</i>	
<i>Juliane de Castilhos Spanholi</i>	
<i>Marcos Antonio de Souza</i>	
<i>Débora Gomes Machado</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.2231827129</b>	
<b>CAPÍTULO 10 .....</b>	<b>150</b>
GESTÃO DE CUSTOS HOSPITALARES: UM ESTUDO DE CASO NO HOSPITAL SANTA CASA DE MISERICÓRDIA E MATERNIDADE DE RONDONÓPOLIS – MT	
<i>José Ribeiro Viana Filho</i>	
<i>Sofia Ines Niveiros Filho</i>	
<i>Isis Augusta Araújo Pássari</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271210</b>	
<b>CAPÍTULO 11 .....</b>	<b>171</b>
GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE NAS ORGANIZAÇÕES DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI-BA	
<i>Debora Pereira Gonçalves Santos</i>	
<i>Tania Ferreira dos Santos Bomfim</i>	
<i>Deise Pereira Gonçalves Santos</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271211</b>	
<b>CAPÍTULO 12 .....</b>	<b>186</b>
CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES DA RETAGUARDA OPERACIONAL DE UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	
<i>Ritiele Marcia Kovalski Schreiber</i>	
<i>Euselia Paveglío Vieira</i>	
<i>Jorge Oneide Sausen</i>	
<b>DOI 10.22533/at.ed.22318271212</b>	

**CAPÍTULO 13..... 206**

CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESA MULTISSETORIAL: DISCUSSÕES EM UMA UNIDADE DE NEGÓCIOS

*Wéverton Rezende Alves*  
*Marli Auxiliadora da Silva*  
*Marcus Sérgio Satto Vilela*  
*Renata Mendes de Oliveira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271213**

**CAPÍTULO 14..... 223**

A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLE DE CUSTOS EM UMA CONCESSIONÁRIA DE SANEAMENTO BÁSICO: O CASO DA COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS DO RIO DE JANEIRO (CEDAE)

*Isabelle Martelleto Silberman*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271214**

**CAPÍTULO 15..... 242**

SOCIAL DISCLOSURE: CRIAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS NO BRASIL

*Leonardo dos Santos Bandeira*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271215**

**CAPÍTULO 16..... 252**

ALINHAMENTO ENTRE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS: UM ESTUDO EM IES PRIVADAS GAÚCHAS

*Juliane de Castilhos Spanholi*  
*Silvana Cristina da Silva Model*  
*Marcos Antonio de Souza*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271216**

**III. CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA**

**CAPÍTULO 17..... 273**

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DA CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

*Gilvane Scheren*  
*Sady Mazzioni*  
*Odilon Luiz Poli*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271217**

**CAPÍTULO 18..... 292**

GERENCIAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA DO MAPEAMENTO DE PROCESSOS NO SETOR PÚBLICO

*Mathäus Marcelo Freitag Dallagnol*  
*Olivia Prado Schiavon*  
*Vanessa de Quadros Martins*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271218**

**CAPÍTULO 19..... 308**

MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

*Jacqueline Benta Ferreira*  
*Sérgio Murilo Petri*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271219**

**CAPÍTULO 20 ..... 326**

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: SISTEMA DE CUSTOS NO DNIT BASEADA NA MODELAGEM DO SAP R/3

*Gabriel Jesus de Souza*

*Kledison Coelho Leite*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271220**

**CAPÍTULO 21 ..... 339**

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE SOCIAL E DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO FUNDO NACIONAL DE HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL: UM PANORAMA DA SITUAÇÃO ATUAL NAS REGIÕES DO BRASIL

*Artur Angelo Ramos Lamenha*

*Silene Mayara Nunes da Silva*

*Alan Barbosa Costa*

**DOI 10.22533/at.ed.22318271221**

**SOBRE O ORGANIZADOR ..... 354**



## MÉTODOS DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO NA POLÍCIA MILITAR DE SANTA CATARINA (PMSC)

**Jacqueline Benta Ferreira**

Universidade Federal de Santa Catarina  
Florianópolis – SC

**Sérgio Murilo Petri**

Universidade Federal de Santa Catarina  
Florianópolis – SC

**RESUMO:** O presente trabalho tem como objetivo verificar o método de custeio mais adequado que contribua no processo de tomada de decisão na Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC). Assim, o estudo os métodos de custeio que podem ser utilizados no setor público. Trata-se de uma pesquisa descritiva, documental, qualitativa e um estudo de caso. Com a finalidade de analisar os sistemas de custeio e focalizar em alguns métodos de custeio, como custeio padrão, custeio direto ou variável, custeio por absorção e o custeio por atividade (ABC), assim auxiliando na tomada de decisão deste órgão público. Apurando que cada método de custeio fornece uma determinada informação, como também suas vantagens e desvantagens, e permitindo a apuração dos seus custos tanto totais como unitários. Na análise dos resultados aponta ser mais adequado à aplicação do método de custeio por absorção, pois identifica os custos de cada bem ou serviço produzido pela organização e tem o melhor custo-benefício,

isto é, pouco custoso com relação aos demais e como é uma organização de grande porte necessita saber detalhadamente de onde vêm os determinados custos. Como resultado da pesquisa, a diferença entre os anos analisados pelo método de custeio por absorção, diminuiu em R\$250,33 de 2014 para 2015; e em R\$74,26 de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de R\$324,59 do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até julho de 2017, houve uma diminuição em R\$ 56,61 de 2016 para julho/2017.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração Pública. Sistema de Informação de Custo. Método de Custeio.

### 1 | INTRODUÇÃO

No Brasil, em meados de 1995, ocorreu a implantação da reforma gerencial que foi inspirada no modelo britânico, que seria a *New Public Management* (NPM – Nova Gestão Pública). Assim, com essa implantação, a NPM procurou adquirir um novo padrão de gestão pública, a nomeada “administração gerencial”, que vem sendo apoiado nos princípios da maleabilidade, foco nos resultados e ênfase nos controles sociais e nos clientes. (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 75).

Existem mecanismos legais para apurar os custos na administração pública, como evidencia a eficácia, eficiência e transparência. Além desses aspectos legais, pode-se destacar o valor da informação de custos para fins gerenciais. Seu destaque para o interesse no setor público pode ser compreendida pela influência que tem na gestão pública, seja pela sua qualidade útil ou por sua perspectiva legal.

Segundo o Art. 99 da Lei Federal Nº4.320, de 17 de março de 1964, determina que “Os serviços públicos [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública (7ª Edição - 2017) pretende contribuir com o método de elaboração e execução do orçamento, além de ajudar a resgatar o objeto da Contabilidade como Ciência, que é o patrimônio. Com isso, a Contabilidade será capaz de atender a demanda de informações solicitadas por seus usuários, proporcionando a análise de demonstrações contábeis apropriadas aos padrões internacionais, perante os enfoques patrimoniais e orçamentários, com apoio do Plano de Contas Nacional.

As normas estabelecidas pelo MCASP aprofundam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. São eles: os governos nacional (união), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes (MCAPS, 7ª Edição, 2017).

Para Martins (2010, p. 22) uma das funções mais relevantes é a tomada de decisão, sendo um papel de muita importância, “pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução”.

Neste sentido Machado e Holanda (2010) descrevem que para o setor público há uma complexidade na escolha do método de custeio, considerando que há defensores para quase todos os tipos de métodos, assim sendo eficaz a adoção de qualquer um dos cinco métodos. Já no setor privado, há uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio.

A partir do conteúdo desta contextualização surge o seguinte problema de pesquisa: **Qual método de custeio é mais adequado para contribuir no processo de tomada de decisão na Polícia Militar do Estado de Santa Catarina (PMSC)?**

O objetivo desta pesquisa é verificar o método de custeio mais adequado que contribua no processo de tomada de decisão na Polícia Militar do Estado de Santa Catarina (PMSC).

A premissa deste estudo tem como importância a implantação de métodos de custos que dê um suporte na administração pública de forma eficaz e eficiente. Assim,

tendo como essência a identificação da contribuição de cada um dos métodos de custeio no processo de tomada de decisão na gestão pública.

O artigo está constituído em cinco capítulos. No primeiro, descreveu-se o problema da pesquisa. No segundo, efetuou-se a revisão na literatura, abordando os métodos de custeio na administração pública. Na sequência, foram tratados os procedimentos metodológicos. Depois, o estudo de caso da Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC) e a análise dos resultados, e por fim, as considerações finais da pesquisa.

## 2 | REVISÃO DE LITERATURA

Com a intenção de chegar ao objetivo do estudo, a revisão da literatura apresenta temas referentes a sistemas de custos e métodos de custeio na administração pública.

### 2.1 Sistema de Informação de Custos

Ao referir-se a necessidade de apuração de custos na administração pública brasileira Alonso (1999) destaca que a partir da década de 80, com o aumento da crise fiscal pela qual o Estado estava passando, agregado à exposição dos mercados domésticos à competição internacional, assim forçando estes a reorientarem a sua política econômica com intuito de conter suas despesas.

Para dispor do sistema de custos é fundamental abordar o entendimento de Machado (2002) que ao longo do tempo, os termos sistemas de custos, sistema de custeio, método de custeio e técnica de custeio, entre outros, têm sido descritos na literatura contábil com significados distintos ou similares, dependendo do autor, do objetivo e do momento em que aparecem.

Silva (2007) classifica a contabilidade de custos no setor público como pilar de apoio ao processo decisório que auxilia os gestores em:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobreatividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;

i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Desse modo, fica claro que o sistema de informação está estreitamente ligado a contabilidade e ressalta a importância de ser um sistema que proporciona benefícios à Administração Pública. Para enfatizar o contexto Alonso (1999) determina que a apuração e sua divulgação dos custos no setor público exerceriam papel de importantes instrumentos de controle social, por permitir a auditoria e aos usuários a avaliação de eficiência dos serviços prestados.

O sistema de custos oferece como objetivo informações internas. Segundo Hansen e Mowen (2001) ela possui três objetivos: a) fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; b) fornecer informações para o planejamento e controle; c) fornecer informações para a tomada de decisão.

Segundo Martinez e Alves (2011) o sistema de custo tem como finalidade dotar a administração pública de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e apropriação dos custos aos elementos de custeio, assim deverá organizar relatórios gerenciais para poder atender as necessidades dos diversos gestores, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos.

Conforme Machado e Holanda (2010) o sucesso da implantação do Sistema de Informação de Custos nos entes públicos não depende apenas da estrutura conceitual nem da exigência legal, apesar desses fatores serem fundamentais, a sua importância está na utilização das informações de custos para o melhoramento gerencial e controle de suas atividades e no aprimoramento do processo de decisão.

A principal função dos governos e de outras entidades no setor público é o fornecimento de serviços que possam aprimorar ou manter o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos (NBCTSPEC, 2016).

O sistema de informação de custos é um depósito de dados digitais que serve para armazenar informações detalhadas da administração pública, tal como o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual (SIGPlan). Tem por objetivo auxiliar nas decisões dos governos e das organizações que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, sendo importante para a alteração de modelos que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público (STN, 2012).

A Secretaria de Tesouro Nacional (2012) em 09 de março de 2011, a Portaria nº 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal, organizado de uma forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao sistema de Contabilidade Federal, visto que se encontra sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União. Considerando sua existência, ela obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o

acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, pertencendo as respectivas leis, ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.

Para Crepaldi (2017) o sistema de custos oferece informações econômicas para a tomada de decisões estratégicas e operacionais. Trata-se de uma das mais intensas estratégias empresariais dos últimos anos, por meio da qual as companhias avaliam iniciativas de qualidade, cortam desperdícios, melhoram serviços, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos.

## **2.2 Apuração do Sistema de Custos no Setor Público**

Observada a obrigação da implantação de um sistema de informação que estime os custos no setor público, surge à questão de qual o melhor método de custeio para ser implantado. Inúmeros estudos fundamentam uma adoção para um determinado método, sendo levantados aplicações e fundamentos, o que será demonstrado. Em seguida, serão apresentados os métodos de custos, assim como seus embasamentos e aplicações no setor público.

## **2.3 Métodos de Custeio**

Método de custeio se considera um método de apropriação de custos e está agregado ao processo de identificação e associado do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: custo padrão, por absorção, direto ou variável e por atividade (ABC).

Para Crepaldi (2010) “custear significa acumular, determinar custos. Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos”.

Segundo Machado e Holanda (2010) não é fácil à escolha do método de custeio do setor público, pois há defensores para quase todos os métodos. Além de que, no setor público há limitações legais quanto ao uso dos métodos de custeio, podendo assim utilizar qualquer um dos métodos, diferente do setor privado que há limitações.

Os motivos legais não determinam qual o determinado método de custeio que tem que ser seguido, somente regulamentam sobre a implantação do sistema no setor público. Assim, qualquer um dos métodos destacados neste estudo pode ser considerado, manifestando assim com diversas discussões sobre qual seria o melhor método de custeio a ser adotado no setor público no sistema de informação de custos.

### **2.3.1 Custeio Padrão**

Segundo Mauss e Souza (2008) se manifestam favorável a utilização do custo-padrão como elemento que serve de base para a comparação do que fora planejado com os bens ou serviços produzidos. Ressaltam que este método precisaria ajustar-se

como apoio para elaboração do orçamento público, fornecendo os limites de gastos, não podendo ser aplicado para apuração dos custos.

Martins (2008) estima o custo ideal para prestação de serviços, comparando-o com o realizado, com uma metodologia parecida à elaboração do orçamento.

Machado e Holanda (2010) a elaboração do orçamento na administração pública atinge a formação do custo padrão, e este concedera a indagação da competência do gestor, por intermédio do confronto entre o que foi realmente gerado com o que foi orçado (padrão).

Para Crepaldi (2017) “a determinação do custo padrão é feito com base nos padrões reais de produção. Esse sistema é utilizado principalmente para manter o controle dos custos reais”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio padrão:

VANTAGENS	DESvantagens
<ul style="list-style-type: none"><li>- É praticamente o único adequado em empresas que produzem, sem série, centenas de artigos diferentes, especialmente se a matéria-prima for comum a todos eles;</li><li>- Apuração de um custo real exigirá o controle de identificação da matéria-prima consumida em cada produto (tempo de fabricação por centro de custos e produtos);</li><li>- Corresponde a um custo normal, permitindo a uma análise desde que possa extrair uma variação entre o custo-padrão (normal) e o custo real.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Imputar linearmente as variações a todos os produtos, quando as apropria em base percentual;</li><li>- Todos os produtos sofrem uma carga percentual das variações, já que o sistema não permite identificar os produtos em cuja fabricação ocorreram deficiências de aproveitamento de materiais e ineficiência de mão de obra sem um esforço muito grande;</li><li>- É possível uma comparação direta entre as despesas por natureza computada na elaboração do custo-padrão e aquelas efetivamente incorridas durante o período.</li></ul>

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens do Custeio Padrão.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Hansen e Mowen (2009) o custeio padrão tem suas vantagens sobre o custeio normal e o custeio real, que é a sua capacidade maior de controla. Os sistemas de custo padrão também fornecem informações imediatamente disponíveis sobre o custo unitário que pode ser usado para determinar decisões.

### *2.3.2 Custeio Direto ou Variável*

Segundo Machado (2002) a proposta de implantação foi direcionada para três áreas de conhecimento: orçamento público, gestão de custos e contabilidade governamental, assim ressaltando três pontos importantes: as classificações orçamentárias como base para a definição dos objetos de custos; o conceito de despesas orçamentárias liquidadas como elo entre a contabilidade governamental e o sistema de custos; e a aplicação do método de custeio direto para estabelecer o

relacionamento entre os objetos de custos e recursos consumidos.

Apresenta três argumentos que fundamentam a sua proposta, assim: 1) Não contém qualquer tipo de rateio, permitindo assim analisar o desempenho das políticas públicas e dos gestores com maior objetividade e sem as discussões a respeito dos custos gerais transferidos. Tornando assim o objetivo central do sistema integrado de custos; 2) Esse método estão relacionado no sistema de planejamento/orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que auxilia a implantação do sistema integrado de custos; e 3) Relação de custo-benefício da informação, embora difícil de ser quantificada, é claramente favorável ao método do custeio direto, visto que sua implantação pode ser feita muito rapidamente e com baixo custo de treinamento, já que aos gestores e funcionários esse método aparenta ser familiar.

Peter (2001) defini esse método como sendo aquele que apropria aos produtos apenas os “custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto”.

Machado e Holanda (2010) conceitua que esse método de custeio aloca todos os custos fixos e variáveis diretamente a todos os objetos de custos sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Para Crepaldi (2017) “o custeio variável, é um tipo de custeamento que considera custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorrido, excluindo os custos fixos, os quais são tratados como despesas do período”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio direto ou variável:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;</li> <li>- Lucro líquido não é afetado por mudanças de aumento ou diminuição de inventários.</li> <li>- Os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil.</li> <li>- É mais fácil para os gerentes industriais entender o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.</li> <li>- O custeamento direto é totalmente integrado com o custo-padrão e o orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custo.</li> <li>- Impede que aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam o resultado: como os custos fixos são abatidos diretamente do resultado no custeio variável, o aumento de produção desvinculado do aumento de vendas não provoca alteração no lucro líquido da empresa.</li> <li>- É uma ferramenta melhor para a tomada de decisões dos administradores.</li> <li>- O uso de custeio por absorção pode induzir a decisões errôneas sobre a produção.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa a sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período.</li> <li>- Na prática, a separação de custo fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos, semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio.</li> <li>- O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.</li> <li>- No caso de custos mistos (custos que têm uma parcela fixa e outra variável), nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável. Embora existam técnicas estatísticas para efetuar tal divisão, muitas vezes ela é tão arbitrária quanto o rateio dos CIF no custeio por absorção.</li> <li>- O custeio variável não é aceito pela Auditoria Externa das empresas que têm capital aberto nem pela Legislação do Imposto de Renda. A razão disso é que o custeio variável fere os princípios de contabilidade, em especial os princípios de realização de receitas, de confrontação e da competência. Esses princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só podem ser reconhecidos à medida em que estes são vendidos, já que somente quando reconhecida a receita é que devem ser deduzidos todos os sacrifícios necessários à sua obtenção. Como o custeio variável admite que todos os custos fixos sejam deduzidos do Resultado, mesmo que nem todos os produtos sejam vendidos, ele violaria tais princípios.</li> </ul>

Quadro 2 – Vantagens e Desvantagens do Custeio Direto ou Variável.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Mauss e Souza (2008) constataam que as vantagens ressaltam especialmente a aplicação das margens de contribuição como forma de avaliação do desempenho dos administradores. Com a finalidade de cada área se responsabilizar somente com seus custos, impedindo o regresso de ineficiências de outras áreas. Analisando as desvantagens, este método de custeio em curto prazo limita a análise de custos, não considera os custos indiretos, e em longo prazo podem levar qualquer empresa à falência se a margem de contribuição for insuficiente para sua geração e cobertura de lucro. Motivando assim a aplicação de outros métodos de custeio, como absorção ou ABC, pois utilizam os gastos indiretos sobre os objetos de custo, para assim possibilitar planejamentos e análises a longo prazo.



### 2.3.3 Custeio por Absorção

Para Martinez e Alves (2011) o custeio por absorção tem como principal objetivo a transferência dos custos dos centros de custos meio (administrativos) para os centros de custos finais, sendo o custo indireto o custo transferido. Assim, para ocorrer à transferência deve-se identificar os centros de custos finais e definir o critério de rateio.

Mauss e Souza (2008) esse custeio por absorção é utilizado pelos gestores que desejam determinar seus produtos/serviços tanto os custos diretos quanto os custos indiretos incorridos na sua produção, tendo em vista alcançar o custo total do objeto de custeio. O aproveitamento deste método causa a necessidade de realizar rateio dos custos indiretos aos produtos ou serviços custeados, o que gera certa arbitrariedade e subjetividade ao valor do custo final obtido.

Segundo Santos (2005) o custo por absorção é um instrumento gerencial de tomada de decisão que pode acarretar falhas em várias circunstâncias, por ter apenas um argumento básico referente aos rateios, que apesar de apresentarem lógicos, podem levar a alocações fraudulentas.

Para Crepaldi (2017) o método de custeio por absorção “consiste na apropriação de que todos os custos incorridos no período serão absorvidos pela produção realizada”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio por absorção:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"><li>- Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos de produção, permitindo apuração do custo total de cada produto;</li><li>- Está de acordo com os Princípios de Contabilidade e as leis tributárias;</li><li>- Não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis;</li><li>- Atende efetivamente à fixação de preços de venda mais reais;</li><li>- Só é considerada custo a parcela dos materiais utilizados na produção.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Os custos são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre existe grande grau de arbitrariedade;</li><li>- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;</li><li>- Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).</li><li>- Está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação desses custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.</li></ul>

Quadro 3 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção.

Fonte: adaptado de Crepaldi (2017).

Mauss e Souza (2008) observam que as vantagens deste método consegue ser implementado de forma mais simples, por possuir critérios e estruturas de implementação mais acessíveis do que em outros métodos mais sofisticados. Em contra partida, este método é o centro de muitas críticas, maior parte delas é por motivo básico por causa da utilização do rateio dos custos indiretos, demonstra que

isso pode adulterar informações de custo nos serviços, acrescentando de forma inadequada determinado custo em prejuízo da diminuição demais do outro, seria isso a transferência inadequada de custos.

### 2.3.4 Custeio por Atividade (ABC)

Para Luque et al (2008) o método de custeio ABC tem como fundamento a utilização dos direcionadores de custos, o que lhe permite atribuir e identificar os custos diretos e promover o rateio dos custos indiretos de forma mais objetiva, assim tornando esse método o mais recomendado para o setor público.

Segundo Nakagawa (2001) o custeio baseado em atividade “pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos e serviços”, esse método possibilita a análise do comportamento dos custos de cada atividade, estabelecendo relações entre elas e os recursos que consumiram.

Mauss e Souza (2008) definem que o objetivo deste método é gerar informações para a tomada de decisão da forma que fazem as organizações alcançar o mais elevado nível de competitividade, para isso busca identificar e relacionar os custos indiretos com estipulada atividades.

Hansen e Mowen (2001) destacam que as atividades pretende dividir a organização em atividades e custeá-las, para que posteriormente seja possível mensurar seu desempenho.

Para Crepaldi (2017) o foco do processo de custeio são as atividade. “Os custos são investigados, relacionando-se as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção”.

Para melhor compreensão, segue abaixo as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio por atividade (ABC):

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Proporciona melhor visualização dos fluxos de processos;</li> <li>- Identifica os produtos e clientes mais lucrativos;</li> <li>- Eliminam/reduzem atividades que não agregam aos produtos um valor percebido pelo cliente;</li> <li>- Melhoram significativamente sua base de informações para tomada de decisões;</li> <li>- Geram informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução do rateio;</li> <li>- Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;</li> <li>- Pode ser empregado em diversos tipos de empresas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gastos elevados para implantação;</li> <li>- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;</li> <li>- Leva em consideração muitos dados com informações de difícil extração;</li> <li>- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;</li> <li>- Não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio;</li> <li>- Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;</li> <li>- Necessidade de revisão constante;</li> <li>- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;</li> <li>- Necessidade de formulação de procedimentos padrões</li> </ul>

Quadro 4 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Atividade (ABC).

Fonte: adaptado de Crepaldi (2010).

Mauss e Souza (2008) observam que as vantagens deste método consegue seguir de modo racional de custos, reconhecendo suas atividades geradores, e recolhendo de cada centro de custo todos os custos que podem ser distribuídos a eles. E as desvantagens deste método é a sua complexidade de implantação e manutenção, um dos motivos é a utilização de *softwares* ineficientes e falta de conhecimento do método no sistema de custo.

## 2.4 Pesquisas Similares ou Correlatas

A pesquisa realizada por Martins e Rosa (2014) teve como objetivo verificar a contribuição dos métodos de custeio para o processo de tomada de decisão no Corpo de Bombeiro Militar do Maranhão. Os resultados encontrados constata que cada método testado tem sua contribuição, sendo que o método de custeio padrão deve ser utilizado para fins de planejamento, na elaboração do orçamento, e os métodos de custeio direto, absorção e ABC tem sua contribuição na apuração dos custos após a execução do orçamento, cada um com suas particularidades e níveis de detalhamento de informações. O autor apresenta o método de absorção como o mais adequado para a administração pública por sua capacidade de gerar informações que podem subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

O estudo de Carmo e Silva (2011) é verificar se o método de ABC é adequado para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro. Tendo como resultado é adequado à aplicação de ABC para evidenciação dos custos das atividades educacionais, bem como subsidiar a avaliação da qualidade do gasto Público.

## 3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente seção abordar-se-á o enquadramento e objeto de intervenção.

### 3.1 Enquadramento

A metodologia agregada nesta pesquisa é o estudo analítico e descritivo que tem como sua principal finalidade esclarecer e desenvolver ideias, tendo como fonte de pesquisa a revisão bibliográfica e o estudo de caso.

Desta forma, o estudo de caso descritivo, inicia com a identificação e conhecimento das técnicas, atualmente, agregados a essa Organização Pública (PMSC), na gestão dos recursos financeiros disponibilizados, permitindo, assim, realizar um estudo aprofundado em uma circunstância real, destacando as características e especialidades da atividade desenvolvida.

Gil (2008) ressalta que a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Destacam aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo, como por

exemplo, órgãos públicos, assim a característica desta pesquisa é buscar identificar alguns métodos de custeio para a tomada de decisão na administração pública.

Martins (2008) a pesquisa documental é fundamental para compreender melhor o caso e também para comprovar as evidências coletadas por outras fontes e outros instrumentos, proporcionando a credibilidade de dados e de resultados achados.

Para Flick (2009) a pesquisa qualitativa usa o texto como material empírico, tendo como noção a construção social das práticas estudadas, com objetivo no entendimento dos participantes, em suas práticas do dia a dia e em seu conhecimento cotidiano relacionado à questão em estudo.

Segundo Gil (2008) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo, de modo a conceder o seu conhecimento detalhado e amplo, tarefa quase impossível diante de outros tipos de delimitações considerados.

A técnica de coleta de dados denominado é a pesquisa documental, acessando o site da Transparência do Estado de Santa Catarina ([www.transparencia.sc.gov.br/despesa](http://www.transparencia.sc.gov.br/despesa) em março à junho de 2017) filtrando a pesquisa por Fundo de Melhoria da Polícia Militar, assim tendo acesso detalhadamente dos programas, categorias econômicas, os elementos e subelementos da unidade analisada.

Tabulando os dados na planilha de Excel permitindo inserir e montar contextos conforme a necessidade, de forma eficiente e compreensível entendimento. A partir dos contextos são realizados os cálculos de custos e o resultado final é o custo unitário utilizado em cada ocorrência.

### **3.2 Caso da Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC)**

A Polícia Militar de Santa Catarina é uma Organização Militar e tem por missão proteger e servir a sociedade, percebendo assim o número total de ocorrências atendidas nos últimos três anos e sete meses foi de 2.869.464 (em 2014: 608.130; 2015: 796.666; 2016: 902.609; e até julho de 2017: 562.059). Desde ocorrências de nível baixo, como som alto, até de nível grave, como disparo de arma de fogo.

Convém lembrar ainda que a PMSC possui 53% (média dos três anos analisados) do orçamento das despesas (ações) com segurança pública.

A escolha da PMSC para o estudo de caso deveu-se ao fato desta organização militar ter como atividade principal a prestação de serviços à população, e haver pouca pesquisa sobre o método de custo nesta área.

## **4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS**

### **4.1 Apresentação dos dados**

A Tabela 1 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio padrão.

Bens ofertados ou serviços prestados	VALORES LIQUIDADOS			
	2014	2015	2016	07/2017
Conservação e Segurança rodoviária	5.488.866,31	4.257.842,96	6.080.925,03	2.914.977,31
Santa Catarina Rural	28.370,28	148.944,01	-	-
Desenvolvimento Ambiental Sustentável	1.990.883,11	3.753.320,52	-	-
Modernização e Integração da Inteligência e Gestão do Conhecimento em Segurança Pública	-	41.475,00	-	-
Segurança Cidadã	-	-	278.150,00	25.949,00
De Olho no Crime	-	-	1.281.426.029,26	774.147.119,26
Suporte Institucional Integrado	-	-	67.747.519,11	35.531.304,39
Valorização do Servidor	-	-	1.065.579,92	1.078.541,27
Formação e Qualificação dos Profissionais da Segurança Pública	171.608,00	13.625,00	-	-
Reequipamento e Apoio Operacional da Segurança Pública	69.253.561,70	60.568.447,01	-	-
Santa Catarina Segura	10.932.218,28	8.489.081,64	-	-
Gestão de Pessoas	1.032.924.316,65	1.164.416.192,63	-	-
Gestão Administrativa	14.608.741,68	16.555.150,61	-	-
<b>Custo Padrão</b>	<b>1.135.398.566,01</b>	<b>1.258.244.079,38</b>	<b>1.356.598.203,32</b>	<b>813.697.891,23</b>
<b>Total de Ocorrências</b>	<b>608.130</b>	<b>796.666</b>	<b>902.609</b>	<b>562.059</b>
<b>Custo Unitário</b>	<b>1867,03</b>	<b>1579,39</b>	<b>1502,97</b>	<b>1447,71</b>

Tabela 1 – Apuração do Método de Custo Padrão da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme os dados da Tabela 1 referente aos três anos e sete meses (do ano 2017) analisados pode-se perceber uma realocação de programas de acordo com a mudança de comandante no setor orçamentário. No decorrer dos anos o custo unitário foi diminuindo gradativamente, mesmo com a pequena base que temos em relação a 2017 por ser de um curto período. Verificando a diferença entre os anos, diminuiu em 15,41% de 2014 para 2015, e em 4,84% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 19,50% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 3,68% de 2016 para 07/2017.

A Tabela 2 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio direto.

Código	Grupo Natureza Despesa	VALORES LIQUIDADOS			
		2014	2015	2016	07/2017
31	Pessoal/ Encargos Sociais	966.352.078,63	1.028.536.925,09	1.060.339.765,28	635.244.793,72

33	Outras Despesas Correntes	163.840.007,93	223.952.405,23	292.923.429,43	178.118.872,57
	<b>Custo Direto</b>	<b>1.130.192.086,56</b>	<b>1.252.489.330,32</b>	<b>1.353.263.194,71</b>	<b>813.363.666,29</b>
	<b>Total Ocorrência</b>	608.130	796.666	902.609	562.059
	<b>Custo Unitário</b>	<b>1858,47</b>	<b>1572,16</b>	<b>1499,28</b>	<b>1447,11</b>

Tabela 2 – Apuração do Método de Custo Direto da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com os valores da Tabela 2 verificando a diferença do custo unitário entre os anos, diminuiu em 15,41% de 2014 para 2015, e em 4,64% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 19,33% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 3,48% de 2016 para 07/2017.

A Tabela 3 demonstra a apuração dos custos da PMSC referente ao exercício dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017, mediante a utilização do método de custeio ABC.

DESPESAS	VALORES LIQUIDADOS			
	2014	2015	2016	07/2017
Pessoal	820.195.001,65	847.765.694,99	850.156.328,70	502.123.167,99
Serviço Pessoa Física	521.509,55	409.700,81	355.737,63	207.899,60
Material de Consumo	35.153.470,30	28.170.449,19	29.478.424,94	15.366.722,58
Serviço Pessoa Jurídica	34.174.281,85	32.914.390,36	33.166.970,17	19.588.696,44
Diárias	9.578.299,29	7.219.397,87	6.319.460,49	5.856.075,50
Passagens	257.569,08	142.264,56	81.749,65	87.839,85
Despesas de Exercícios Anteriores	2.988.750,49	3.562.433,27	3.152.928,11	2.132.784,63
Indenização	0,00	63.161.690,77	124.378.387,58	74.846.906,08
<b>Custo Total</b>	<b>902.868.882,21</b>	<b>983.346.021,82</b>	<b>1.047.089.987,27</b>	<b>620.210.092,67</b>
<b>Total Ocorrência</b>	608.130	796.666	902.609	562.059
<b>Custo Unitário</b>	<b>1.484,66</b>	<b>1.234,33</b>	<b>1.160,07</b>	<b>1.103,46</b>

Tabela 3 – Apuração do Método de Custeio por Absorção da PMSC dos anos de 2014, 2015, 2016 e até julho de 2017.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Segundo os dados da Tabela 3 pode-se perceber que no decorrer dos anos o custo unitário foi diminuindo gradativamente, em relação aos gastos com pessoal e encargos e despesas correntes, mas observando a ultima coluna que se refere até julho/2017 percebe-se que ficou próximo do valor unitário do ano de 2016, com 4,88% de diferença, conseguindo deduzir que no final do ano de 2017 haverá um aumento.

Verificando a diferença entre os anos, diminuiu em 16,86% de 2014 para 2015,

e em 6,02% de 2015 para 2016. Somando uma diminuição de 21,86% do primeiro (2014) para o último ano (2016). Analisando até Julho de 2017, houve uma diminuição em 4,88% de 2016 para 07/2017.

Ressalta-se que não foi rerepresentando a Tabela 4. do método de custeio por ABC, pois os valores bases são os mesmos da tabela 3 do método de custeio por absorção.

## 4.2 Análise dos dados

Os resultados encontrados mostram-se que mesmo que seus custos totais e seus bens e/ou serviços (ocorrências) vem aumentando gradativamente, o seu custo unitário por total de ocorrências anuais no Estado de Santa Catarina vem diminuindo, assim pode-se analisar o custo-benefício que vem apropriando a organização. Comparando com o método de custeio padrão no qual determina a quantidade de recursos que foi utilizado na produção de um determinado número de bens e/ou serviços proporcionando o reconhecimento dos custos totais e unitários.

O sistema de informação de custos no setor público, ao executar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois proporciona que o conjunto da sociedade compreenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos. Assim, com o melhoramento desse processo é indispensavelmente levado ao avanço das ferramentas à disposição dos gestores dos recursos públicos, contribuindo com o processo de tomada de decisão.

A contabilidade pública vem passando por tempos de transformações conceituais e de posicionamento. Essas mudanças não ocorrem apenas com o objetivo de administrar o patrimônio público, mas também de ser um instrumento de trabalho do administrador, proporcionando informações que possa cada vez mais conceituar nas tomadas de decisões diante da sociedade.

No método de custeio direto aperfeiçoa os custos da organização de forma integrada, não mostrando os custos dos produtos de forma detalhada, auxiliando somente para a execução da disposição legal de apurar custos, considerando-se que não gera informações que ampare as tomadas de decisão por parte dos administradores.

O método de custeio por ABC tem função acessível na administração pública, e habilidade de gerar informações dos custos das atividades desenvolvidas, no entanto, ressaltou-se que os valores bases são os mesmos do método de custeio por absorção.

Desta forma, verifica-se que o melhor método de custeio para este órgão pública é o de absorção, pois identifica os custos de cada bem ou serviço produzido pela organização e tem o melhor custo-benefício, isto é, pouco custoso com relação aos demais e como é uma organização de grande porte necessita saber detalhadamente de onde vêm os determinados custos.

Referente a pesquisa de Martins e Rosa (2014) há em comum a perspectiva de entender o sistema de custos, apresentando os métodos de custeio que podem ser utilizados no órgão público, verificar a contribuição desses métodos para apoiar a

tomada de decisão e as suas principais diferenças para possível determinar o método mais favorável para estas organizações. Assim, concluindo que o método de custeio por absorção é mais adequado a ser aplicado nestas organizações.

## 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho determina circunstâncias que estão acontecendo no setor público e mostrar o método mais favorável para a implantação de sistemas de custos.

Apurando assim que cada método de custeio fornece uma determinada informação, como também suas vantagens e desvantagens, e permitindo a apuração dos seus custos tanto totais como unitários.

A presente pesquisa teve como questionamento “qual método de custeio é mais adequado para a contribuição no processo de tomada de decisão na Polícia Militar de Santa Catarina (PMSC)”, com a fundamentação teórica pesquisou-se as informações necessárias de cada método de custeio e na análise dos dados evidenciou-se a aderência da fundamentação.

Por meio das análises dos dados atendeu-se o objetivo deste trabalho, verificar o método de custeio mais adequado que contribua no processo de tomada de decisão na PMSC, a análise dos resultados indicou que o método de custeio por absorção é o mais adéquo para tomada de decisão deste órgão público.

Algumas limitações neste trabalho foram às dificuldades em obter os dados da pesquisa, falta de correlação entre os setores e o acesso ao site para a busca dos dados, por ter possibilidade de encontrar apenas informações imensuráveis, e não ter literatura expressiva dos métodos de custos na área pública, então a pesquisa fez várias adaptações das organizações privadas.

Baseado neste trabalho, outros aspectos relacionados ao tema podem ser explorados em futuras pesquisas acadêmicas. Dentro do universo de estudos possíveis, recomenda-se se aprofundar em saber os custos unitários para as determinadas naturezas das ocorrências e realizar estudos com mais de um órgão por terem naturezas de recursos e atividades distintos, de forma que possa ser verificada qual a variedade no comportamento dos resultados conforme o método de custeio aplicado.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. São Paulo. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n.1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 15 abr. 2017.



BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7. Ed. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Guia Rápido do SIC** - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista UNIABEU**, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011. Disponível em: <<http://www.uniabeu.edu.br/publica/index.php/RU/article/view/120/186>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: NBC TSP Estrutura Conceitual. Brasília: 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. 8.º ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FLICK, U. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2001.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese de Doutorado. FEA/USP, 2002.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n.2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MARTINS, Jose Augusto Sousa; ROSA, Fabricia Silva da. Gestão de Custos na Administração Pública: Um Estudo de Caso no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. **ANAISCBBC**, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3787/3788>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA, e União Européia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 1, p. 62-82, jan./fev. 2008.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicado ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

PLATT NETO, O. A. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 18. ed. (rev. e atual. - semestre 2017/2). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing**: uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

SANTOS, J. J. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Lino Martins da. Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC). **In: X Congresso Internacional de Custos**, 2007, Anais. 13 a 15 de junho. Lyon, França.

Agência Brasileira do ISBN  
ISBN 978-85-7247-022-3

