

Artigo recebido em 16/01/2006 e aceito em 24/02/2006

A ADOÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PADRÃO E DO CUSTO-META EM ÓRGÃOS PÚBLICOS: SUBSIDIANDO A CRIAÇÃO DE VALOR PÚBLICO

Paulo Sérgio Siqueira Bastos

Niterói - RJ

Contador CRC-RJ 86.232/O

Mestrando em Ciências Contábeis - UERJ¹

Contador da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro

e-mail: mega146@uninet.com.br

Wagner Augusto de Almeida

Rio de Janeiro - RJ

Contador CRC-RJ 87.314/O

Mestrando em Ciências Contábeis - UERJ¹

Contador do BNDES

e-mail: waa@bndes.gov.br

¹ UERJ - Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Cep: 24.230-000 - Rio de Janeiro - RJ

RESUMO:

Nos últimos tempos, vem se firmando a necessidade de que a Administração Pública substitua os modelos de gestão burocráticos por modelos gerenciais. A gestão pública deve ser eficiente, eficaz e efetiva em todas suas ações em prol da sociedade. Ela deve utilizar modelos de gestão gerenciais de sucesso na área empresarial, ajustados às suas peculiaridades, como forma de obter bons resultados, ou seja, legitimamente criar valor público. A implantação de controles gerenciais, em especial quanto aos custos dos serviços prestados, é uma medida urgente nos dias atuais. A adoção do Sistema de Custeio-Padrão e do Custo-Meta em órgãos públicos subsidia não somente a mensuração, mas a criação de valor público. Este trabalho sugere a adoção do Sistema de Custeio-Padrão e do Custo-Meta em um hospital público, abordando pontos-chave para o sucesso e para utilização do Sistema.

Palavras-chave: criação de valor, custo-padrão, custo-meta, hospital, custos.

ABSTRACT:

Lately, it has been established the necessity of the Public Administration to substitute the bureaucratic management models for managerial models. The public management ought to be effective, efficacious and efficient in all its actions in behalf of the society. It ought to use successful managerial models in the business area, adjusted to its peculiarities, as a way of obtaining good results, i.e., legitimately creating public value. The implantation of managerial controls, specially in relation to the costs of rendered services, is an urgent decision nowadays. The adoption of the Standard-Cost System and of the Target-Cost in state agencies subsidizes not only the measure, but also the creation of public value. This article suggests the adoption of the Standard-Cost System and of the Target-Cost in a state hospital, approaching key points to their success and to the System utilization.

Key words: value creation, standard-cost, target-cost, hospital, costs.

1. INTRODUÇÃO:

Com o decorrer dos anos e o aumento das demandas econômico-sociais, cada vez fica mais claro que o Governo, por si só, não possui capacidade suficiente para resolver todos os problemas requeridos pela sociedade.

Exaustivamente são divulgadas notícias questionando a omissão de ação governamental nas áreas de saúde, educação, habitação, segurança e meio-ambiente, dentre outras.

Entretanto, por mais competente que seja o governante, seus subordinados e os órgãos específicos, tem se notado que as demandas sociais sempre são maiores que os recursos financeiros disponíveis ao Governo.

Diante desta situação, os governos mais recentes, em todo o mundo, têm enfatizado a importância do comprometimento de todos, sejam entes governamentais, órgãos privados com ou sem fins lucrativos ou o próprio cidadão nas suas participações para um desenvolvimento social equilibrado. Assim, já não somente ações diretas são tomadas pelo Governo, mas também outras que venham a promover a participação de todos, na solução de problemas emergentes nas áreas sociais.

Os tributos representam a maior receita de governo. Estes se encontram em um dos maiores níveis mundiais em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) no Brasil. São os recursos de tributos que financiam gastos nas áreas sociais. Mesmo com o endividamento público, o Governo tem limite para gastos. Assim, tem também sido crescente a ênfase dada no estabelecimento de maior controle dos gastos, numa tentativa de bem utilizar os escassos recursos disponíveis.

O controle que antes era implementado sob a ótica da legalidade tem gradativamente perdido espaço para o controle de foco gerencial. Já não basta saber se o que foi gasto está dentro da lei, mas se os recursos foram utilizados sob a nova ótica dos 4 E's: Economicidade, Eficiência, Eficácia e Efetividade. Caso contrário, o Governo continuará reincidindo em novos gastos para demandas passadas não atendidas. Certamente não há nada tão inútil quanto fazer dentro da lei algo que sequer deveria ter sido feito. Exemplificando, na construção de uma ponte, podem a licitação e o contrato cumprir todas formalidades legais, mas não terem sido atendidos os quesitos de: Economicidade – os custos para obra serem os menores dentro do critério de qualidade exigido; Eficiência – quanto ao tempo de execução; Eficácia – quanto atender o objetivo que justificou a obra; Efetividade – quanto à nova ponte haver possibilitado melhor escoamento de produção ou menores custos de transporte. Ou, ainda, a ampliação de área do hospital e criação de novos leitos sem a observância de uma queda da demanda por serviços de internação. Novamente cumprem-se formalidades legais e de contrato, mas deixa-se de observar o quesito da efetividade, ou seja, aquela ação atender uma maior demanda do cidadão e criar um valor público legítimo.

Nesse contexto vislumbramos a necessidade premente da instituição de controles gerenciais no cerne da Administração Pública. Este estudo representa um subsídio na criação de maior valor público, mediante a adoção de controles gerenciais, mais precisamente de custos. Procura-se abordar a aplicação do Sistema de Custeio Padrão e Custo Meta em um hospital público dentro da perspectiva de criação de maior valor público.

Apesar de muito debatido na academia nas últimas décadas e utilizado por tantas empresas no mundo, o Sistema de Custeio Padrão tem sido atualmente pouco abordado como instrumento gerencial na Academia, diante de novos sistemas, métodos e técnicas de custo como o *Just in Time*, GECON, *Target Costing* (Custo-meta), ABC/ABM, Teoria das Restrições, dentre outros. Entretanto, vislumbrando sua importância e aplicabilidade na Administração Pública, inclusive com a possibilidade de ser utilizado em conjunto com esses sistemas, métodos e técnicas, realizamos este estudo com o intuito de tornar sua utilização e aplicabilidade mais acessível à Administração Pública.

Complementarmente ao Sistema de Custeio Padrão, o Custo-Meta (ou *Target Costing* ou *Genka Kikaku*) também será apresentado. A abordagem decorre da sua importância no estabelecimento de limitações de custos, ou seja, meta de custos para os órgãos públicos, suas ações e programas.

2. A CRIAÇÃO DE VALOR PÚBLICO

A criação de valor está associada ao fato de determinada organização ou empresa conseguir aumentar sua riqueza patrimonial. Nas empresas em geral esta pode ser verificada mediante o confronto dos custos e despesas com a receita ou através do preço das ações negociadas em Bolsa. Isto significa, em tese, que a criação de valor na área empresarial pode ser facilmente constatada.

Na área pública a criação de valor não pode ser constatada com tanta acurácia como na área empresarial, haja vista a difícil mensuração do valor dos serviços prestados ao cidadão. Entretanto, atualmente tem sido desenvolvidos modelos com vistas à mensuração deste valor público criado por uma organização governamental ou entidades sem fins lucrativos. Estas abordagens têm surgido junto com o esforço atual de modernização gerencial da Administração Pública Brasileira.

Há um consenso geral de que a Administração Pública precisa rever seus burocráticos modelos de gestão por novos modelos voltados para uma gestão mais eficaz e eficiente, subordinados ao critério de efetividade. Para isso poderia se espelhar nos mais modernos modelos de gestão privados, adequando-os à área pública, com o propósito de melhorar a qualidade da prestação de serviços à sociedade, aprimorar controles sociais, expurgar gastos desnecessários, incentivar servidores públicos e desenvolver controles gerenciais efetivos.

Escrevendo sobre a Eficiência Empresarial, ao relatar a função do gerente de uma empresa, Peter Drucker (1987) ressalta que "(...) a maior parte do tempo, do trabalho, da atenção e do dinheiro vai primeiro para os problemas, e não para as oportunidades e, em segundo lugar, para áreas nas quais mesmo um desempenho extraordinariamente bem sucedido terá um impacto mínimo sobre os resultados." Certamente a afirmativa é totalmente válida à área pública. Talvez até muito mais que na área empresarial, a qual era o foco de Drucker ao escrever o artigo.

Artigos como: "**Descaso com a saúde em hospital**" (Jornal O Dia *Online – Internet* – 17/01/2005), relatando falta de remédios. Ou ainda, "**Falta de recursos pode barrar teste do pezinho**" (Jornal JB *Online – Internet* – 09/12/2004), dentre tantos outros, reforçam a afirmativa de Drucker. A grande maioria destes noticiários retrata problemas que interferem consideravelmente nos serviços de saúde ofertados à população. Os gerentes públicos gastam muito mais tempo cuidando de problemas, o jargão utilizado é "apagando incêndios", que de oportunidades. Interessante seria a realização de uma pesquisa com a finalidade de avaliar o grau de conhecimento dos custos hospitalares pelos diretores ou gestores de cada hospital, informação gerencial e estratégica. Dado o fato destes gestores se preocuparem mais com os problemas que com as oportunidades, a hipótese a ser testada, quanto ao desconhecimento dos custos pela grande maioria, tem grande chance de ser confirmada pela pesquisa.

Como forma da administração mudar de um foco voltado pra problemas para um voltado para oportunidades, modelos de gestão têm sido desenvolvidos e aperfeiçoados, os quais abrangem a avaliação de programas (Noronha, 2003 / Carvalho, 2003 / Deslandes, 1997), auditorias operacionais de desempenho (Toscano Jr., 2003), análise de custo e benefício, buscando verificar se os recursos despendidos ou a serem gastos criam valor público.

Mas, afinal o que é criar valor público?

A perspectiva do Governo é que, ao educar crianças, prevenir doenças, realizar obras de infra-estrutura, ele está criando valor público. Entretanto esse ponto de vista somente avalia o lado do benefício proporcionado pelas ações governamentais, deixando de observar os custos da ação. Assim, se o Governo gasta em demasia os recursos de que dispõe na manutenção de uma escola, mas os serviços de ensino não tem sido prestados adequadamente, poder-se-ia dizer que estaria o Governo criando valor público? Certamente, não!

Desta forma, não basta ao gerente público proporcionar benefícios sociais, mas evidenciar que os resultados alcançados superam os custos da ação, ou seja, o dinheiro pago pelo povo em impostos, como apresentado na figura 1:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{\$} & - & \text{\$} & = & \text{\$} & & \\ \text{BENEFÍCIOS} & - & \text{CUSTOS} & = & \text{VALOR PÚBLICO} & & \end{array}$$

Figura 1: Equação da Criação de Valor Público

No tocante à evidenciação dos resultados alcançados têm-se dois problemas principais. O primeiro, o qual é desenvolvido neste artigo, quanto à mensuração e acompanhamento dos custos. O segundo, quanto à mensuração dos benefícios proporcionados.

Utilizando o conceito econômico do custo de oportunidade, Catelli (2001) propõe a utilização do modelo de gestão econômica, conhecido por GECON, para se determinar o valor econômico do benefício de um serviço comparando-o com o valor da melhor alternativa rejeitada. Por exemplo, o valor econômico dos serviços prestados por um hospital público com relação aos mesmos serviços prestados por um outro particular. Desta forma, seria possível a mensuração do valor público criado, contrapondo esse valor econômico com os custos intrínsecos aos serviços prestados. Os outros métodos anteriormente citados - análise custo x benefício, avaliação de programas e auditorias de desempenho - buscam avaliar o benefício proporcionado apenas sob o aspecto qualitativo.

A criação de valor público tem sido enfatizada como o objetivo principal de uma gestão pública empreendedora e inovadora, preocupada em prestar serviços de forma mais econômica, eficiente, eficaz e com efetividade. Moore (2002) indica seis pontos fundamentais na criação de valor público:

1. O valor se baseia nos desejos e nas percepções dos indivíduos.
2. As aspirações dos cidadãos são expressas por meio de instituições do governo representativo, devendo ser preocupações centrais dos gerentes públicos.
3. A criação de valor ocorre por meio de produção do setor público, mesmo se o que está sendo produzido e valorizado não é sempre um produto material ou serviço consumido por beneficiários individuais.
4. A produção e a distribuição dos produtos da organização devem ser tão justas quanto eficientes. As operações precisam economizar no emprego da autoridade, assim como na utilização do dinheiro.
5. O que os cidadãos e os seus representantes (enquanto opositos de clientes e beneficiários do programa) "compram" dos gerentes públicos é uma prestação de contas da empresa pública - uma história contida em uma política.
6. O mundo em que trabalha o gerente público vai mudar, as aspirações dos cidadãos vão mudar, assim como os métodos de executar antigas tarefas vão mudar.

Três importantes conclusões podem ser extraídas deste contexto. A primeira direciona a prestação de serviços públicos ao cliente - beneficiários diretos ou não. Ou seja, as organizações públicas e seus gerentes devem estar atentos aos anseios das pessoas, das comunidades, principalmente àqueles que ganham entorno e apoio político de instituições de governo e do Poder Legislativo. A segunda conclusão quanto à forma de produzir serviços demandados pela população dentro da concepção dos 4 E's - economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. A última, quanto aos novos horizontes diante das mudanças no mundo, tecnológicas, políticas, econômicas, etc., as quais exijam novos rumos. Ou seja, manter-se empreendedor e inovador.

Dentro da proposta do presente estudo, focamos a criação de valor público sob o aspecto da produção de serviços demandados pela população dentro da concepção dos 4 E's, objetivando contribuir para a instituição e desenvolvimento de controles gerenciais no ambiente interno de uma instituição pública prestadora de serviços.

A adoção de um sistema de custos torna-se essencial na solução da equação de criação de valor público destacada anteriormente na figura 1. Um sistema de custos virá a permitir extrair informações mais adequadas quanto ao custo de um programa ou serviço prestado pela Administração Pública.

O Sistema de Custeio Padrão e Custo Meta, dada a sua concepção, poderá vir a propiciar que a gestão pública caminhe dentro da perspectiva de busca permanente por melhores resultados. Adiante efetuamos breve revisão do Sistema de Custeio Padrão e do Custo-Meta, abordando, em seguida alguns aspectos para a mensuração e acompanhamento dos custos na Administração Pública.

3. O SISTEMA DE CUSTEIO PADRÃO

“Os padrões contábeis são custos ‘cientificamente’ predeterminados que proporcionam uma base para a medição do desempenho efetivo” (Backer & Jacobsen, 1977: 331). Na sua determinação, para fins de utilização prática, são considerados os gastos necessários para que a produção ocorra segundo os padrões que a administração acredita serem os ideais em função da capacidade e limitações do seu sistema de produção. O que significa considerar a habilidade da mão-de-obra e as perdas inevitáveis incorridas no processo produtivo. Quando a determinação do custo leva em consideração perdas inevitáveis, seja de materiais diretos ou indiretos ou horas de mão de obra, ela está optando por um custo padrão factível de ser alcançado o qual é conhecido como custo padrão corrente.

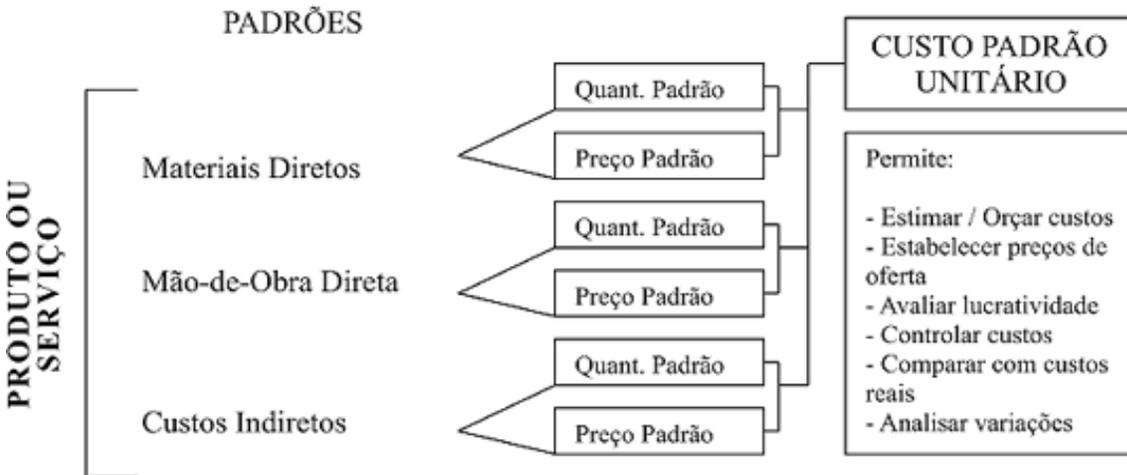
O custo padrão ideal é o determinado sem considerar as limitações do sistema de produção, ou seja, é o custo calculado para condições perfeitas de produção, nas quais não há perdas. Devido a essa característica é visto para fins práticos, como algo não alcançável em curto prazo, e muitas vezes nem em longo prazo, ou seja, é visto como algo atingível apenas teoricamente.

“Os custos padrões podem ser ou não incorporados ao sistema contábil. Quando integrados nas contas de custo, designa-se o sistema como SISTEMA DE CUSTEIO POR CUSTOS PADRÃO” (Backer & Jacobsen, 1977: 332).

Segundo Atkinson et al.(2000: 152-153), existem três usos principais de um sistema de custo-padrão:

1. “Estimar os custos do produto. São desenvolvidos padrões para o consumo de materiais diretos, mão-de-obra direta e recursos de atividade de apoio requeridos por produto. Multiplicando essas quantidades padrão pelos preços-padrão dos recursos e adicionando todos os recursos consumidos por um produto resulta em custo-padrão para produtos individuais. Então, as empresas utilizam esses custos-padrão de produtos para ajudar a estabelecer o preço de oferta para os pedidos do cliente e avaliar a lucratividade do produto.
2. Orçar custos e despesas: Os custos totais, representando o consumo de cada atividade, podem ser estimados como base na quantidade-padrão de consumo de uma atividade necessária para produzir produtos diferentes e nos níveis planejados de produção para esses produtos. Algumas empresas usam essas estimativas de custo para planejar os gastos para um período próximo. O uso das estimativas de custo para tais propósitos pode ser distorcido, em alguns casos, por causa da demora que pode ocorrer entre o reconhecimento dos custos (representando o consumo dos recursos da atividade) e a incidência de gastos relacionados com a aquisição de recursos das atividades.
3. Controlar custos relativos aos padrões: As pessoas que decidem podem comparar os custos reais com os custos-padrão, na expectativa de que os custos reais se aproximem dos custos-padrão. As diferenças entre os custos reais e os custos-padrão, ou variâncias de custo, podem ser analisadas pela distinção entre variância causada pelas variações quantitativas e aquelas causadas pelas variações de preço. Associando as variações de quantidade e preço aos gerentes responsáveis pelas atividades relacionadas que criaram as variações, permitem às empresas motivarem os gerentes a alcançarem os objetivos de quantidade e preço dentro dos padrões.”

A figura 2 sintetiza as principais utilidades de um Sistema de Custeio Padrão:



Fonte: Atkinson et al. (2000)
 Figura 2: Custo Padrão: Formação e Utilidades

Os padrões são importantes para que a administração implante um controle sobre os custos, quando utilizados como parâmetro em relação ao que de fato ocorre durante o processo produtivo. Nesse caso, os padrões norteiam a atuação da administração e permitem que a sua atenção esteja voltada para ocorrências que estejam fora dos padrões, o que caracteriza o princípio da exceção, que consiste no estabelecimento de um sistema de acompanhamento e concentração da atenção em situações que estão fora do controle.

Conscientizar os funcionários da finalidade e da importância dos padrões para a sobrevivência da empresa, pode fazer com que eles os vejam como aliados. Para facilitar a assimilação por parte dos empregados, é importante que haja uma política de estímulos como, por exemplo, a participação nos resultados da instituição. No caso de instituições cujos fins não são lucrativos, como é o caso da Administração Pública, a vinculação da eficiência às gratificações e até mesmo o abono em horas de trabalho aos funcionários, são formas de fazer com que os funcionários busquem alcançar os padrões fixados. O Tribunal de Contas da União, por exemplo, é uma instituição pública que adotou gratificação variável baseada na avaliação de desempenho funcional.

Para que se definam os padrões, é necessário que o estudo seja bem realista, que considere padrões que a empresa pode de fato atingir. Mas determinar os ajustes que a empresa pode efetivamente realizar com sucesso, ou seja, identificar as falhas que de fato podem ser corrigidas, não é uma tarefa fácil. Visto que algumas questões podem ser aparentemente de simples solução e, no entanto, estar além das possibilidades daqueles que são incumbidos de resolvê-las.

Pois todas as falhas apontadas devem vir acompanhadas de soluções, as quais por sua vez devem indicar os meios adequados e os caminhos a serem percorridos para que de fato as ineficiências possam ser corrigidas.

A questão é que a indicação de uma solução para um problema deve levar em consideração vários fatores e deve identificar os cenários aos quais se aplica realmente. Há elementos, que pelos mais variados motivos, uma organização não tem como controlar, e que ao tentar fazê-lo pode trazer vários problemas para si. Por isso, uma organização deve identificar os aspectos que têm influências sobre ela, tanto permanentes como conjunturais, sejam de naturezas econômicas ou sociais. Até que ponto, por exemplo, uma multinacional pode fazer com que seus padrões

sejam aplicáveis nas diversas partes do mundo, até que ponto as diferenças culturais, ou seja, os valores de cada cultura podem ser superados pelos padrões estabelecidos?

A confiança dos funcionários nos padrões deve ser sempre cultivada, pois uma vez perdida dificilmente é recuperada. Quando, por exemplo, a administração identifica uma variação negativa na eficiência da mão-de-obra em um determinado setor, julga que foi provocada por negligência do supervisor e faz a cobrança com esse argumento, enquanto que na realidade a variação negativa foi devida a outro fator que estava além do campo de ação do supervisor, a empresa põe em risco todo um trabalho realizado para conquistar a confiança dos funcionários.

Identificar o momento de atualizar os padrões é outro ponto fundamental, visto que devem estar sempre em sintonia com possibilidades reais de eficiência a ser alcançada. Se há muita volatilidade nos produtos ou no processo produtivo os padrões precisam ser mudados freqüentemente, o que exige muitos esforços adicionais. Por isso, a utilidade de sistemas de custos-padrão é bem restrita a ambientes onde a tecnologia de produção é estável e a quantidade de mudanças de negócios é pequena.

A implantação de padrões não é algo estanque, ao contrário, precisa de acompanhamento constante, a análise das variações exige sempre muita atenção, pois a identificação equivocada das causas, ou pior, das soluções, compromete a eficiência de uma ferramenta extremamente importante para o funcionamento de uma entidade.

Quando a administração tenta implantar padrões fora da sua realidade, acaba provocando problemas por exigir resultados que não podem ser alcançados, causando distúrbios internos e até mesmo externos, caso utilize padrões para aceitar encomendas de seus clientes.

4. CUSTO-META (ou Target-Costing)

O custo meta é uma ferramenta que objetiva permitir que a geração do serviço ou produto ocorra de forma que sua qualidade e preço conquistem o consumidor e, ao mesmo tempo, tenha um custo suportável para quem o gerou. Na conjuntura atual, na qual a concorrência força cada vez mais a queda no preço de venda dos produtos e serviços e exige uma melhora constante na qualidade dos mesmos, o custo meta representa um meio para que as empresas vençam esse desafio.

Segundo Porter (1989: 03) “o vigor coletivo das cinco forças competitivas (os entrantes potenciais, a ameaça dos produtos substitutos, o poder de negociação dos fornecedores, o poder de negociação dos compradores e a concorrência existente) determina a habilidade de empresas em uma indústria para obter, em média, taxas de retorno sobre investimentos superiores ao custo de capital”. Nesse sentido, o custo meta ajuda a empresa a lidar com as forças competitivas, e assim alcançar uma vantagem competitiva sobre os concorrentes, tendo em vista que está é condicionado à forma com a qual lida com as exigências que lhe são impostas e sua capacidade de perceber os limites de suas manobras.

Custo-meta - segundo Sakurai (1997: 49), “é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo ciclo de sua ocorrência”. A meta de custo é atingida concentrando esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade.

A captação dos sinais do mercado e a comunicação interna são dois fatores fundamentais para que o custo meta torne-se viável. O primeiro visa garantir uma sintonia com as exigências e tendências do mercado, enquanto o segundo objetiva o adequado trânsito de informações entre os vários departamentos, cuja troca tempestiva de informações evita, por exemplo, que a engenharia projete algo fora das especificações do mercado, seja em termos de custo, de funcionalidade ou de prazo para entrega.

O método de *target costing* consiste de seis passos principais: definição dos segmentos alvo; a identificação das vantagens e desvantagens competitivas; o posicionamento do novo produto dentro dos segmentos alvo; sintonização do projeto e do preço do produto; simulações de mercado e determinação do custo-meta. (Butscher et al. Apud. Ono & Robles Junior, 2004).

A funcionalidade do custo-meta está relacionada como o conhecimento do ciclo de vida do produto ou serviço. Daí a importância do custeio do ciclo de vida total do produto, que, segundo Atkinson et al. (2000: 676), “é o sistema de custeio que fornece informação para os gerentes entenderem e

administrarem os custos por meio de estágios de projeto, de desenvolvimento, de fabricação, de comercialização, de distribuição, de manutenção, de serviços e da entrega de um produto”.

Também segundo Atkinson et al. (2000: 677), por meio de algumas estimativas, 80% a 85% dos custos totais do ciclo de vida de um produto são comprometidos por decisões feitas no ciclo de Pesquisa, Desenvolvimento e Engenharia (PD&E) do ciclo de vida do produto. Sendo custos comprometidos, aqueles que a empresa sabe que incorrerão numa data futura.

Por essa razão, o custo-meta tem sua aplicação voltada para a elaboração de produtos novos, pois é mais eficiente se utilizado durante o ciclo de PD&E, que é quando há maior margem para realização dos ajustes necessários na composição do produto e do seu custo. Entretanto, nada impede a aplicação do custo meta em produtos já existentes, embora possa apresentar efeitos menores em relação aos obtido em produtos novos.

O custo meta também podem ser utilizado na prestação de serviços, onde a formação de custos também apresenta elos entre as atividades que os compõem, e cuja percepção da empresa sobre o mercado e sobre a indústria da qual faz parte, pode lhe conferir uma vantagem competitiva.

A organização precisa ter capacidade de coordenação administrativa para evitar ou contornar problemas na opção pelo custo-meta, como por exemplo: conflitos entre as áreas envolvidas no processo, pressão excessiva sobre os funcionários incumbidos de atingir metas e atraso da chegada do produto ao mercado. Dessa forma, é importante que antes da adoção do custeio meta seja feito um esforço no sentido de conhecer os fatores adversos, existentes ou potenciais, tanto internos quanto externos à empresa, para que o custeio meta seja estruturado de forma que atenda os fins de gerenciamento estratégico de custos a que se propõe.

5. O SISTEMA DE CUSTEIO PADRÃO E CUSTO META NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Neste tópico buscamos apresentar uma visão prática da implantação e utilização do Sistema de Custeio Padrão e Custo-Meta pela Administração Pública, subsidiando a mensuração de valor público pelo órgão em suas operações.

A Administração Pública abrange os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Cada um desses Poderes possui diversos órgãos e entidades com competências e atuações distintas. Os hospitais públicos se inserem dentro do Poder Executivo em cada uma das esferas federal, estadual e municipal. Entretanto, deve-se ressaltar que o desenvolvimento efetuado pode ser aplicado em grande parte dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Justifica-se a escolha de um hospital por se tratar de uma das áreas de governo (Saúde) que mais têm demandado recursos públicos nos últimos anos.

O produto de um hospital é a prestação de serviços em saúde. Basicamente os hospitais trabalham com dois tipos de procedimentos: ambulatorial e internação. Para cada um desses procedimentos pode ser prestada uma série de serviços nas mais diversas especialidades médicas. Na cidade do Rio de Janeiro, por exemplo, são apresentados em seu *site* na *internet* (www.saude.rio.rj.gov.br) mais de 150 (cento e cinquenta) tipos de serviço em saúde oferecidos em Unidades Ambulatoriais.

O Custo Meta deve ser estabelecido em função dos serviços a serem prestados aos pacientes, ou seja, para cada área de atuação serão ofertados serviços em quantidade previamente estimada com base nos recursos disponíveis, sendo estes serviços mensurados ao Custo Padrão. O Custo Meta seria estabelecido por área de atuação.

O Custo Meta deve ser implantado na fase de planejamento, devendo observar inicialmente a demanda de serviços existentes e os recursos globais orçados para o Hospital. A fase seguinte é a definição ou revisão das áreas de atuação (especialidades médicas e serviços), devendo ser observados os limites orçamentários impostos e o estabelecimento dos recursos mínimos necessários para a prestação dos serviços, ou seja, pessoal, material, equipamentos, espaço físico, etc. O Custo Meta pode ser definido em termos globais, mas é essencial sua mensuração por área de atuação.

Outra questão relevante é que o Custo Meta deve ser estabelecido levando em consideração os custos médios de mercado para a prestação do mesmo serviço. Ou seja, o Custo Meta para a

prestação de serviços ambulatoriais de consulta em pediatria não deve jamais ser superior ao custo que se teria caso este serviço fosse prestado por uma clínica particular. O Custo Meta deve indicar o desempenho requerido da área de atuação.

O Sistema de Custeio Padrão possui como característica principal o estabelecimento dos padrões de custo antes de sua ocorrência. Os registros de custos são efetuados com base nos padrões estabelecidos e, de tempo em tempo, realizada a comparação com os custos reais. A divergência entre os dois é o que tem sido denominada variação ou variância de custo.

Os registros contábeis dos custos podem ser realizados pelo padrão para posteriormente serem confrontados com os custos reais. Entretanto, em geral os Governos possuem um Sistema de Informação Contábil já estruturado para registros de gastos, ou seja, todas as saídas de recursos de caixa, o qual em sua grande maioria não confere o detalhamento necessário para fins gerenciais. Assim, pode ser mais prudente e acessível que sejam mantidos registros contábeis ao custo real e administrado paralelamente, porém vinculado ao primeiro, um Sistema de Custeio Padrão.

Inicialmente devem ser estabelecidos os padrões de custo de cada serviço. Determinados serviços, em geral os ambulatoriais, são de mais fácil fixação do padrão, pois menos fatores irão influenciar sua variação. Assim, por exemplo, uma consulta oftalmológica pode ter facilmente estabelecido o seu custo padrão. Outros serviços que podem ter os padrões estabelecidos com maior precisão são os referentes exames laboratoriais ou outros tipos de exames, pois já se conhece previamente o serviço a ser realizado para procedimentos iguais.

Diferentemente, outros serviços, pela complexidade de diagnóstico antecipado quanto ao tipo, por exemplo, de procedimento cirúrgico, materiais e equipamentos, que serão necessários, podem dificultar o estabelecimento dos padrões. Entretanto, nestes casos, os padrões podem ser determinados em níveis mais pormenorizados de recursos necessários ao serviço. O ideal é que seja estabelecido, para cada tipo de procedimento cirúrgico, um custo padrão baseado nos recursos padrões necessários ao serviço. Ou seja, uma cirurgia de alto risco ensejará maior tempo dos médicos que outra de baixo risco, acarretando custos padrões mais elevados.

Os padrões de mão de obra podem ser inicialmente estabelecidos em função do tempo médio de atendimento ao paciente nas consultas e internações. Posteriormente, preferencialmente após estudos de tempo, devem ser ajustados com o intuito de estabelecer a máxima eficiência alcançável, ou seja, adotar-se o custo padrão corrente. O custo padrão ideal poderia criar, no mínimo, a insatisfação pela dificuldade de ser alcançado, mas também, em se tratando de prestação de serviços em saúde, comprometer vidas no intuito de atingir "padrões".

Superada a fase de estabelecimento dos padrões passa-se então às fases de registro (acumulação, mensuração e apropriação) dos custos.

A acumulação dos custos, no caso do hospital, poderia ser efetuada mediante Sistema de Acumulação de Custeio por Ordem. Em outros tipos de órgãos e entidades deverá ser avaliada a melhor forma de acumulação. A apropriação dos custos dependeria do método de custeio a ser utilizado: ABC, Absorção, Variável, RKW, dentre outros. Atualmente, muitos estudos têm sido realizados apontando o Custeio ABC como aquele que melhor atenderia a Administração Pública. Em geral, eles partem do princípio de que a Administração Pública já adota registros por Atividade, os quais já seriam de grande utilidade na implantação do Método ABC.

Na fase de acompanhamento e monitoramento, os custos estão sendo gradativamente registrados em seus Sistemas de Informação Contábil. A Administração através da Contabilidade deve gerar informações gerenciais que possibilitem ao responsável de cada área de atuação conhecer seu desempenho em cada serviço confrontado com o padrão, bem como, se obedeceu à limitação estabelecida pelo Custo Meta da área. Outrossim, o gestor do hospital deve ter conhecimento do desempenho de todas as áreas de atuação.

Neste momento que se faz necessário levantar as variações mais relevantes e seus motivos.

Em primeiro lugar deve-se considerar um Intervalo de Tolerância para cada padrão de serviço estabelecido. Este Intervalo de Tolerância poderia ser mensurado estatisticamente (pelo desvio-padrão, por exemplo) ou ainda por percentuais e valores previamente estabelecidos.

As variações que estivessem fora do Intervalo de Tolerância seriam justificadas pelo responsável de cada área de atuação e seriam posteriormente avaliadas pela Administração.

A Administração verificaria a justificativa técnica do responsável da área de atuação e, se esta justificativa abrangesse aspectos externos à área de atuação, ou seja, fora do controle da área, avaliaria sob o aspecto do Custo x Benefício se deveria analisar mais detalhadamente a variação ocorrida.

Basicamente, a análise da Relação Custo x Benefício pode ser sintetizada conforme Maher (2001: 662) na Figura 3.

		Impacto	
		Baixo	Alto
Controlabilidade	Baixa	Variações recebem atenção mínima	
	Alta		Variações recebem atenção máxima

Fonte: Maher, 2001

Figura 3: Análise da Relação Custo x Benefício

De acordo com a Análise da Relação Custo x Benefício, a Administração deverá estar atenta principalmente às variações de grande impacto e que estejam ao controle do órgão ou entidade. Ao contrário, as variações decorrentes de aspectos externos ao órgão ou à entidade e de baixo impacto mereceriam menor atenção.

Importante questão a ser tratada pelos gestores é que o estabelecimento de padrões seja considerado com seriedade pelos profissionais de cada área de atuação.

Considerando que o Governo retorna os recursos da arrecadação tributária em benefícios coletivos e, principalmente, serviços públicos, evidentemente que os gastos com pessoal são a maior despesa do Governo. Desta forma, reiterados artigos e estudos têm enfatizado a importância da valorização do servidor público.

Os profissionais servidores públicos do hospital têm que ser periodicamente motivados, incentivados a alcançar os padrões estabelecidos para que sua área de atuação e o hospital alcancem os melhores resultados. Uma política de premiação e gratificação por desempenho está totalmente aliada à adoção do Sistema de Custeio Padrão como forma de inibir quaisquer tipos de falta de apoio na implantação e aperfeiçoamento do Sistema de Custos.

Por último, deve-se ressaltar a necessidade de serem promovidas atualizações, inclusões e alterações nos Sistemas de Informação Contábil utilizados pelos Governos de todas as esferas e órgãos públicos para contemplar a visão gerencial dos custos. E esta não é uma tarefa fácil, mas totalmente alcançável frente a tantas ferramentas da tecnologia da informação que hoje abundam no mercado. Para a implantação do Sistema de Custeio Padrão e Custo Meta na Administração Pública é fundamental que este obtenha dados dos demais Sistemas de Informação Contábil, como demonstrado a seguir:

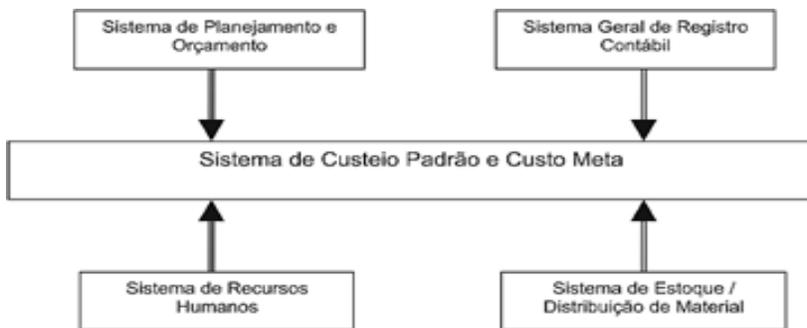


Figura 4: Interação do Sistema de Custeio com o Sistema de Informação Contábil

A principal função do Sistema de Planejamento e Orçamento será determinar a disponibilidade de recursos, suas respectivas alocações e a determinação das metas. Para o Sistema Geral de Registro Contábil será fornecer os dados de custo real, exceto de pessoal, referente a cada uma das áreas de atuação do hospital. Assim, após a liquidação da despesa o Sistema de Custeio Padrão e Custo Meta receberá a informação dos custos reais para que sejam comparados aos padrões.

O Sistema de Recursos Humanos deve informar os custos de pessoal e o Sistema de Estoque / Distribuição de Material os materiais entregues no almoxarifado central que tenham sido posteriormente distribuídos, ambos por área de atuação.

Importante frisar que todos os dados devem ser fornecidos diretamente pelos sistemas, sem que sejam necessárias manipulações separadas de dados, visando à segurança da informação.

E, como nos relata Silva (1997: 48-49): “É com tais estudos que poderemos identificar a verdadeira ação dos administradores públicos e iniciar uma efetiva redução dos custos, eliminando desperdícios e rompendo com a lógica perversa de que a equação financeira do Tesouro só pode ser movimentada pelo aumento da base tributária ou pela obtenção de empréstimos.”

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação de Sistema de Custos nos órgãos públicos poderá em muito contribuir para que se conheçam os custos das atividades, programas, projetos, áreas e serviços, propiciando o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão e, principalmente, gerar informações gerenciais efetivas para uma boa gestão.

A adoção do Sistema de Custeio Padrão e Custo Meta também possibilitará o estabelecimento e aperfeiçoamento de indicadores de performance e desempenho tão necessários na Administração Pública para a verificação do valor público criado. Ou seja, através do estabelecimento dos padrões e engajamento dos servidores para o cumprimento de padrões cria-se uma cultura organizacional de aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho, visando que estes passem abandonar concepções genéricas de difícil mensuração, como atualmente ocorre ao se verificar as metas físicas indicadas na lei orçamentária.

Por fim, deve-se destacar que somente com o tratamento das informações de custo para obtenção de melhores tomadas de decisões poderão ser alcançados melhores resultados e ser evidenciada a criação legítima de valor público nas ações dos órgãos e entidades governamentais.

BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle. *Contabilidade de custos : um enfoque para administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

BUTSCHER, Stephan A. et al. Market-Driven - Product Development - Using Target Costing to Optimize Products and Prices. In: ONO, Koki; ROBLES JUNIOR, Antonio. *Utilização do Target Costing e de outras Técnicas de Custeio: Um Estudo Exploratório em Municípios de Santa Catarina*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, Edição Especial, p. 65 - 78, 30 junho 2004.

CARVALHO, Sonia Nahas de. *Avaliação de programas sociais: balanço das experiências e contribuição para o debate*. São Paulo Perspec., Julho/Dezembro. 2003, vol.17, no.3-4, p.185-197.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. *Mensurando a Criação de Valor na Gestão Pública*. Trabalho apresentado na “13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues”. Rio de Janeiro, 28-31 de outubro, 2001.

Disponível em <<http://www.gecon.com.br/artigo21.htm>> . Acesso em: 15 dez. 2004.

DESLANDES, Suely Ferreira. *Concepções em Pesquisa Social: Articulações com o Campo da Avaliação em Serviços de Saúde*. Caderno de Saúde Pública. [online]. Rio de Janeiro. Jan./Mar. 1997, vol.13, no.1, p.103-107. Disponível em: <http://www.scielosp.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X1997000100020&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 26 dez 2005.

DRUCKER, Peter. *Eficiência Empresarial*. Revista Exame. n. 367. 1987.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. 3ª.Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos - Criando Valor para a Administração*. 1ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOORE, Mark H. *Criando Valor Público - Gestão Estratégica no Governo*. Tradução de P.G. Vilas-Bôas Castro. Rio de Janeiro: Uniletras ; Brasília, DF: ENAP , 2002.

NORONHA, Maridel Piloto de. *A Experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na Avaliação de Programas de Governo*. VIII Congresso Internacional Del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Publica, Panamá, 28-31 out. 2003. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047318.pdf>> Acesso em: 26 dez 2005.

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, Lino Martins da. *Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública*. Brasília : ESAF, 1997. 76 p. Monografia vencedora em 2º lugar no II Prêmio STN de Monografia, Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: contabilidade pública gerencial. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_catalogos_pr2.html> Acesso em: 26 dez. 2004.

TOSCANO JÚNIOR, Eudes M. *Auditoria de Desempenho: O Desafio de Otimizar a Avaliação da Gestão Pública*. Disponível em: <<http://www.redecontabil.com.br/artigo/artigos.asp>> Acesso em: 26 dez 2005.