



# Desafios na Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público: Uma Visão da Experiência Internacional

**Mario Pessoa**

# Características do Serviço Públíco

- **Universalidade e obrigação do estado fornecer serviços públicos em larga escala e em muitas políticas públicas**
- **Serviço público como um direito social**
- **Monopólio como característica específica de alguns serviços públicos**
- **Decisões de investimento que não consideram necessariamente o custo como parâmetro de escolha**
- **Orçamento como principal fonte de alocação de recursos para os serviços públicos com foco em caixa**
- **Cliente x cidadão x contribuintes – visões e interesses diferentes. Nem sempre quem paga os impostos se beneficia diretamente dos serviços prestados pelo estado**
- **Pouco interesse político em discutir custo real dos serviços prestados pelo estado**

# Objetivos da Informação de Custos

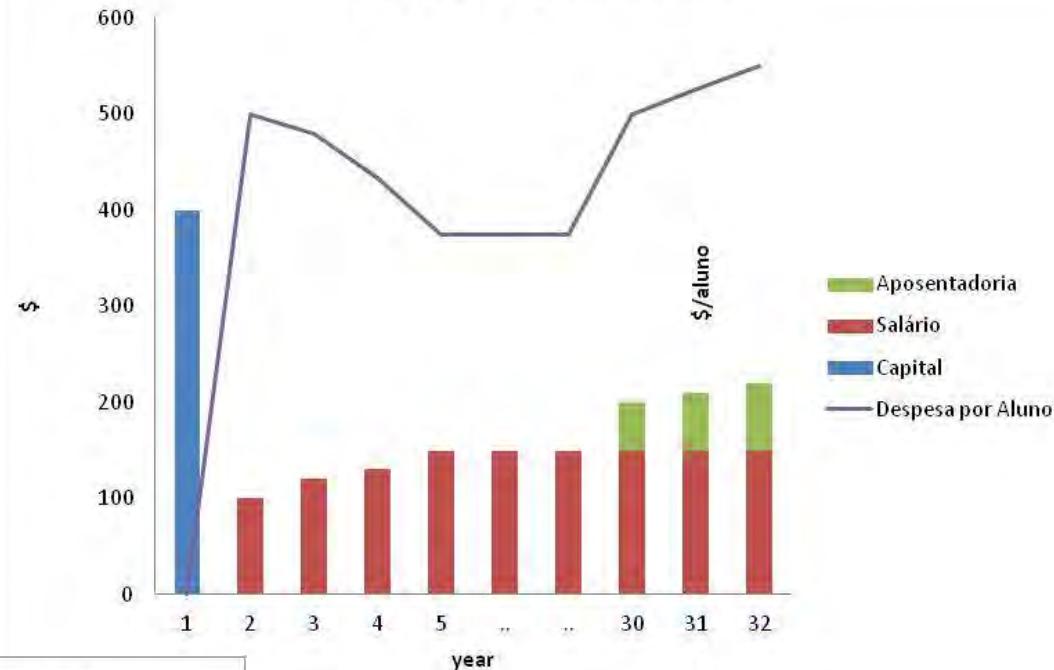
- **Melhorar a Preparação do Orçamento**
- **Comparar Custos Públicos e Privados**
- **Melhorar a Prestação de Contas à Sociedade**
- **Aperfeiçoar a Gestão Pública**
- **Definir Tarifas e Preços dos Produtos e Serviços**
- **Comparar Custos de Serviços Semelhantes entre Países e Regiões**
- **Comparar custos entre alternativas de projetos**

*O grande problema é que a metodologia para cada objetivo costuma ser diferente.*

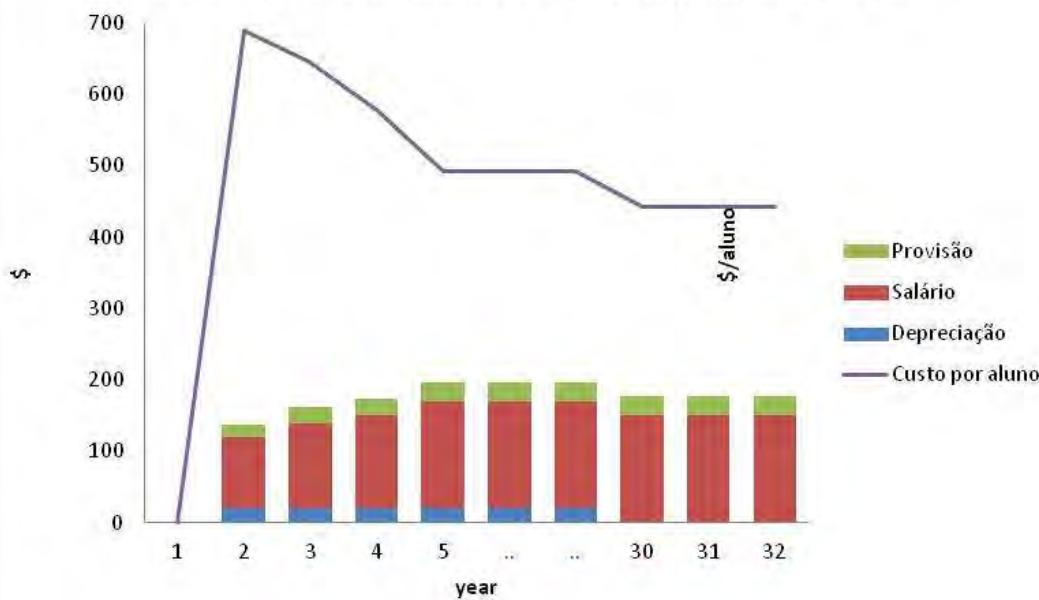
# Diferentes Métodos Geram Diferentes Informações

Visão de caixa segmenta decisões de despesas de capital x corrente e não ajuda a antecipar situações que impactam no longo prazo

## Despesa Orçamentária



## Gasto pela Contabilidade Patrimonial - Custo



Visão patrimonial é melhor porém trás para o presente problemas futuros nem sempre fáceis de resolver



# Metodologias de Custos

- **Visão Econômica - Gasto Médio Anual em Relação ao PIB – Uma estimativa é suficiente**
- **Custo Contábil pelo Critério de Caixa (Despesa Realizada pelo Orçamento) – Visão de curto prazo e só do desembolso financeiro**
- **Custo Contábil pelo Critério Patrimonial (Gasto Realizado incluindo depreciação de capital e provisão para gastos futuros) – Melhor mas mais complexo de calcular**
- **Custo Empresarial para Identificar Custo dos Produtos ou Atividades (Método ABC) – Muito preciso mas caro de implementar**
- **Custo Direto (custo gerencial) – fácil de obter mas só serve para algumas decisões de curto prazo**

# Como Decidir o Modelo de Custo – Metodologia 5P

## Propósito/Objetivo (P1)

(É útil para que? Para quem?)

## Preparação (P5)

(Quem envolver/treinar?

Quais recursos  
são necessários?)

## Modelo 5P

Orientações  
conceituais e  
diretrizes

## Políticas/Diretrizes (P2)

(Quais conceitos/  
tecnologias utilizar?

Quais os grupos  
de usuários ? )

## Produtos (P3)

(Quais informações coletar e disponibilizar,  
com que frequência/ relatórios gerenciais/  
Como apoiar a tomada de decisão?)

## Processos/Sistemas (P4)

(Que sistemática/rotina adotar?

Quais sistemas /  
Quais métodos?)

# OCDE - Gasto com Educação

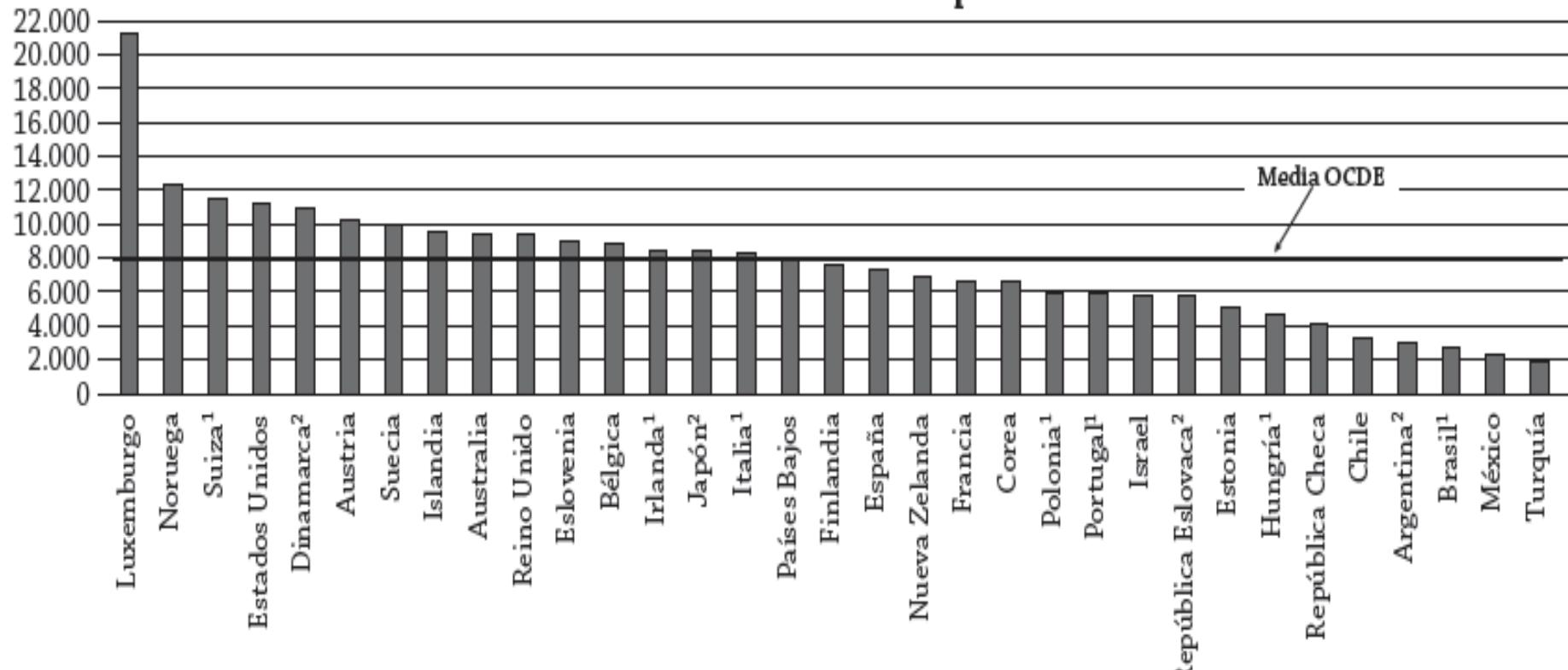
**Gráfico B1.2. Gasto anual de instituciones educativas por estudiante para todos los servicios, por nivel de educación (2010)**

*En equivalente a dólares estadounidenses convertidos mediante PPA, basado en equivalentes a tiempo completo*

*En equivalente a dólares estadounidenses*

*convertidos mediante PPA*

## Educación primaria



# OCDE - Gasto com Educação

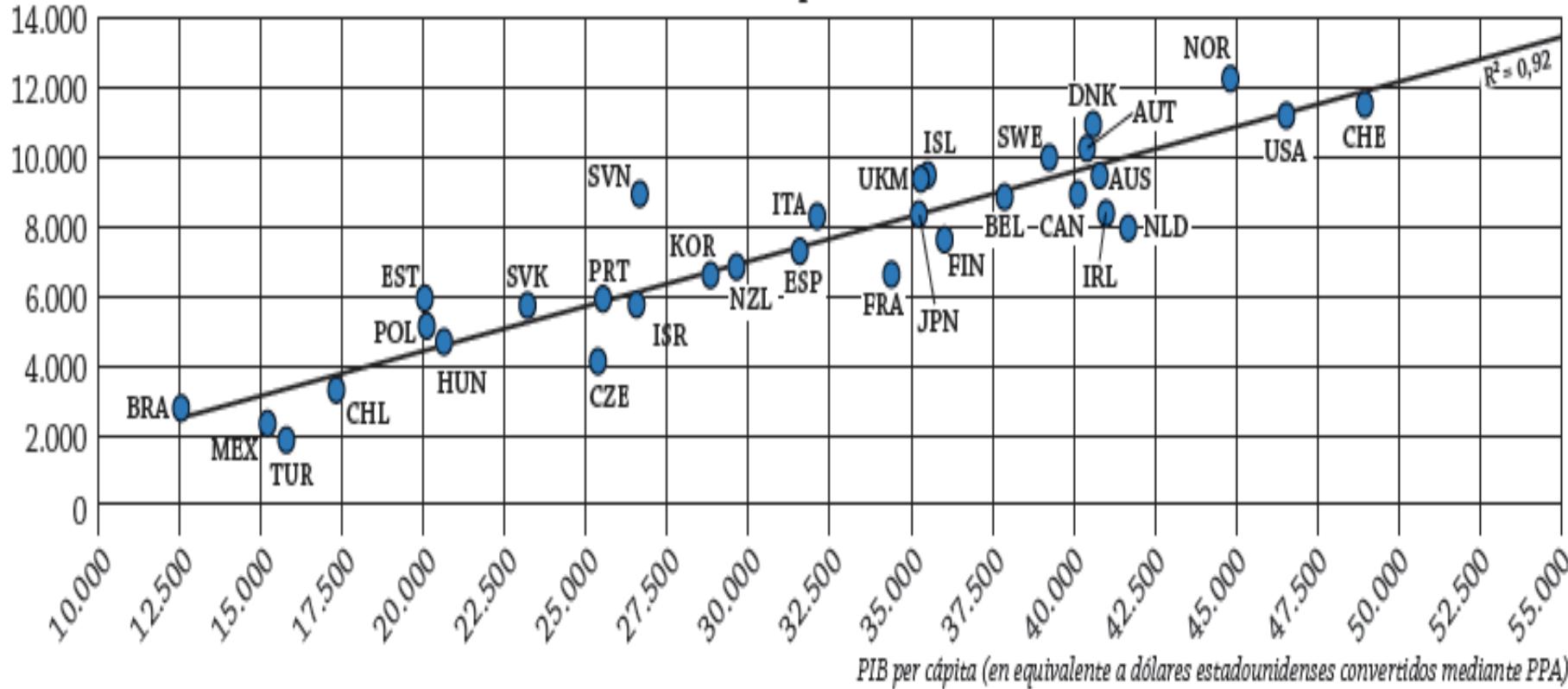
Gráfico B1.5. Gasto anual de instituciones educativas por estudiante con relación al PIB per capita (2010)

En equivalente a dólares estadounidenses convertidos mediante PPA, por nivel de educación

Gasto por estudiante (en equivalente

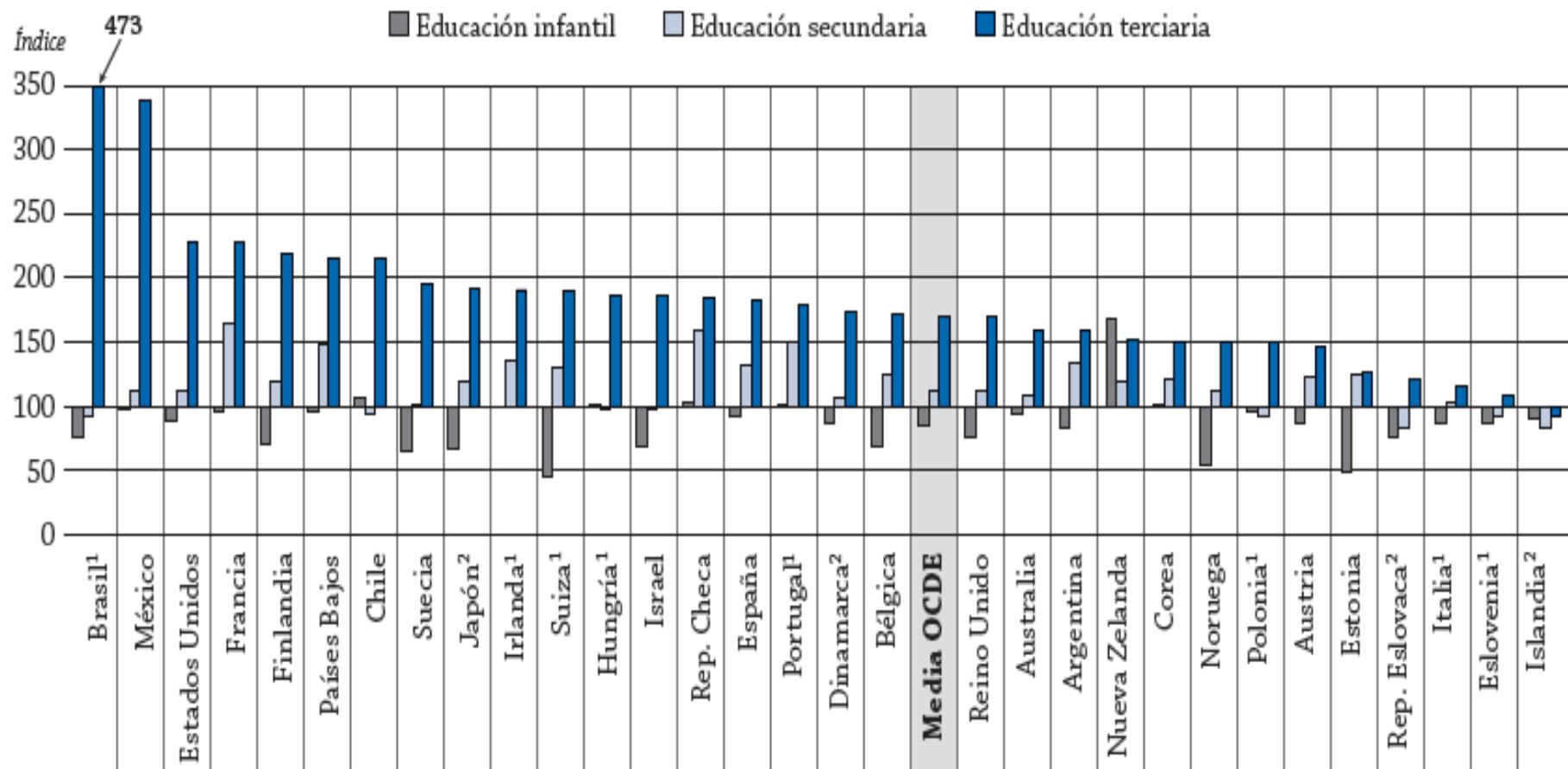
a dólares estadounidenses convertidos mediante PPA)

Educación primaria



# OCDE - Gasto com Educação

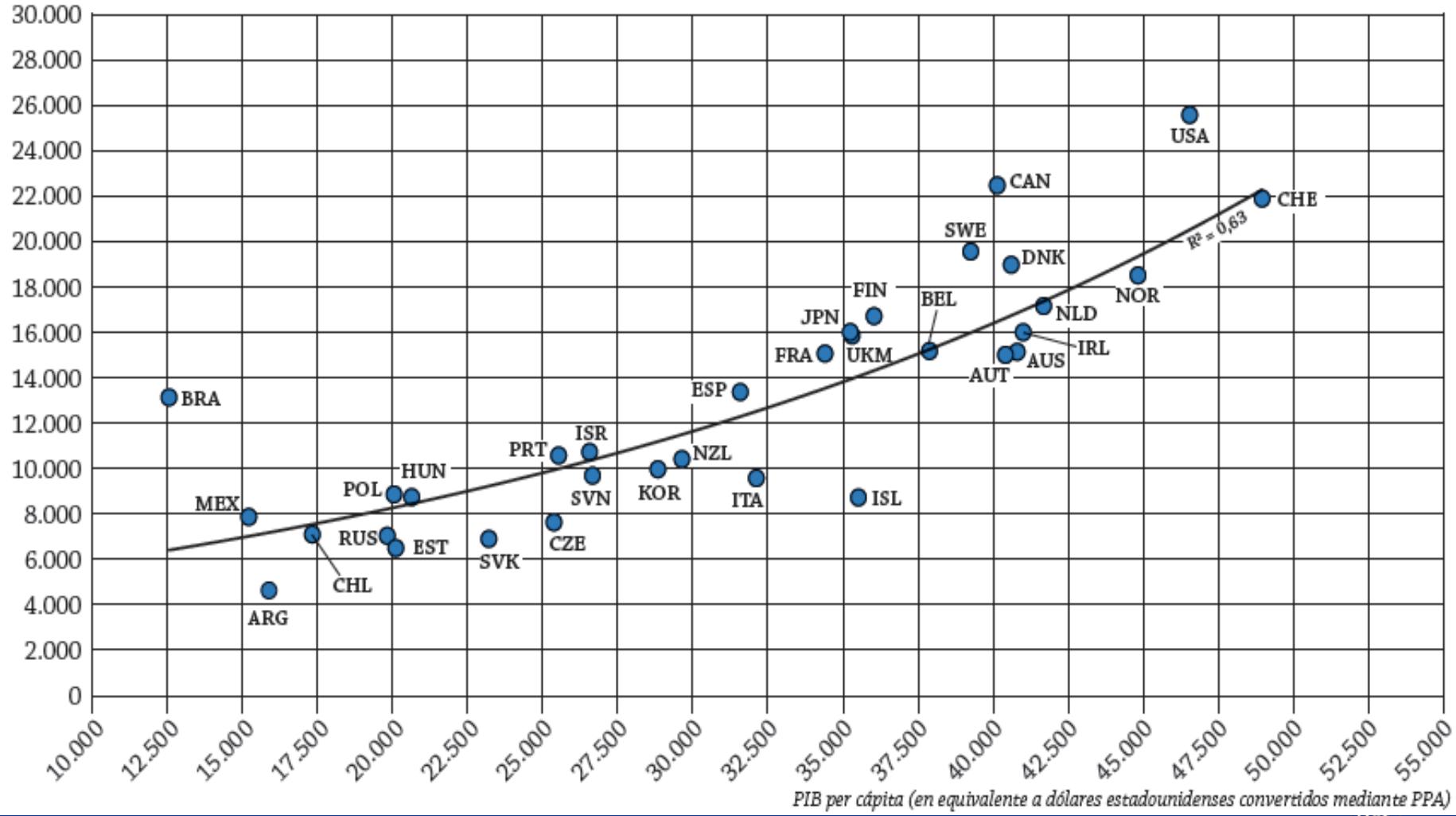
**Gráfico B1.3. Gasto de instituciones educativas por estudiante para todos los servicios, en distintos niveles de educación, en relación con la educación primaria (2010)**  
*Educación primaria = 100*



# OCDE - Gasto com Educação

Gasto por estudiante (en equivalente a dólares estadounidenses convertidos mediante PPA)

## Educación terciaria



# Estados Unidos - ABC - USPTO



## ABC at USPTO

### RESOURCES *What was spent?*

\$100

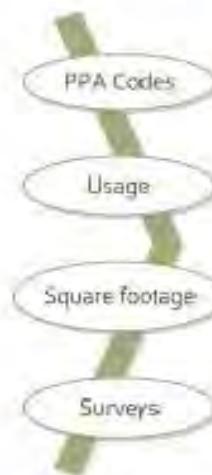
Direct

- Salaries
- Travel
- Telecom
- Equipment
- Supplies

Direct &amp; Indirect (Allocated)

- Rent
- Office of Personnel Management (OPM) Payment
- Miscellaneous General Expenses (MGE)

### RESOURCE DRIVERS

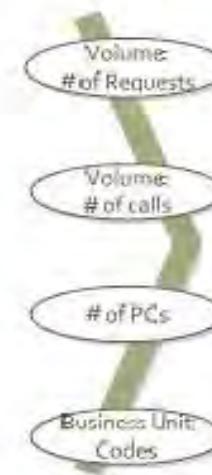


### ACTIVITIES *What did we do?*

\$100

- Activity #1
- Activity #2
- Activity #3
- Activity #4
- Activity #5

### ACTIVITY DRIVERS



### COST OBJECTS *What was produced? Who benefited?*

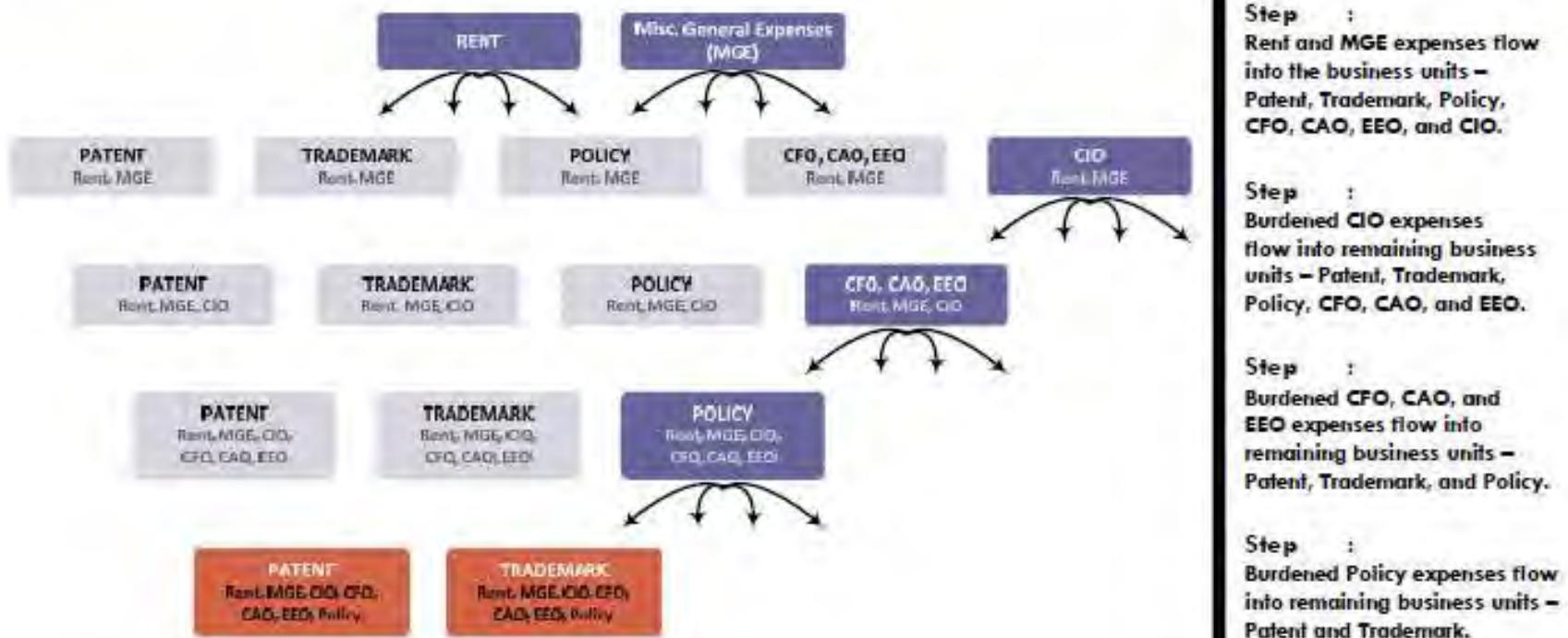
\$100

- Product, Service, or Customer
- Product, Service, or Customer
- Product, Service, or Customer

# Estados Unidos - ABC - USPTO



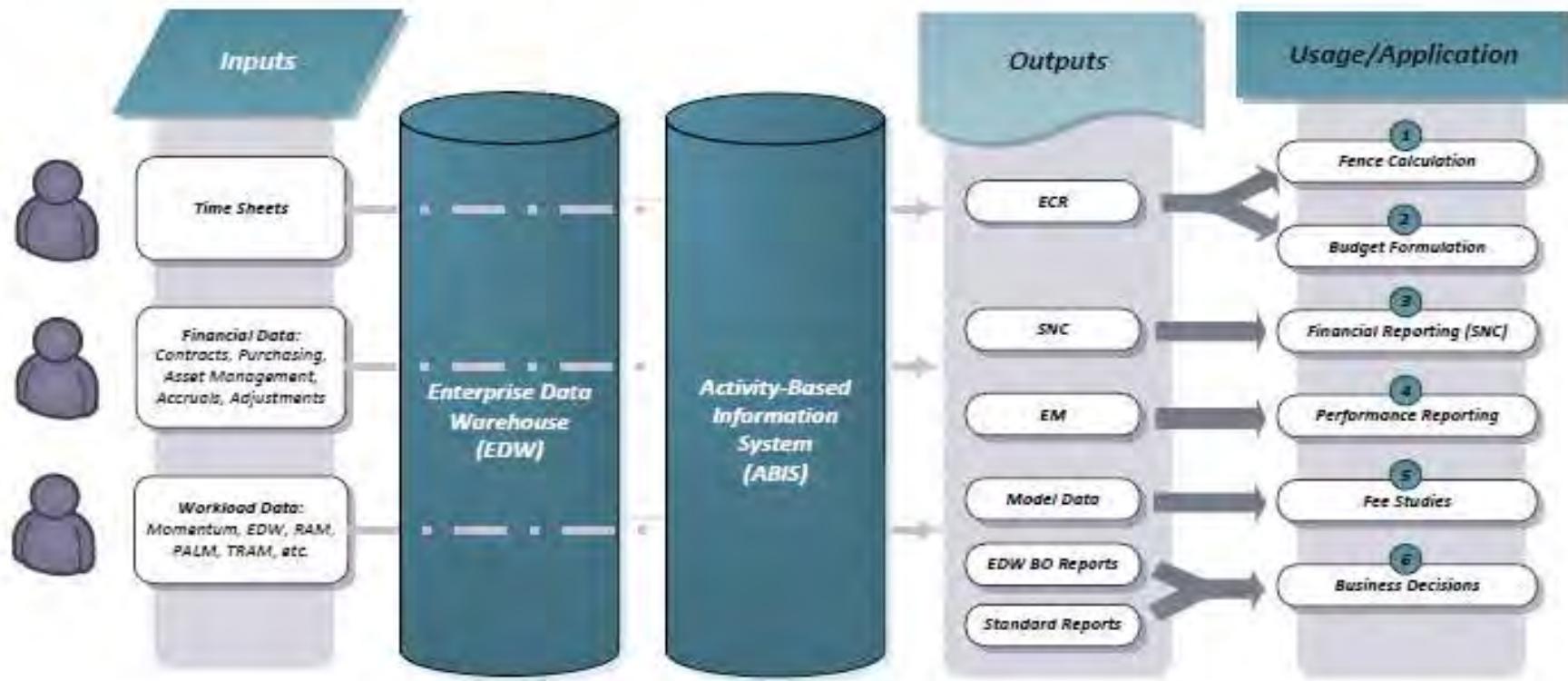
## ABI Framework



# Estados Unidos - ABC - USPTO



## The Flow of ABI Data



# Estados Unidos – Custo Escolas

**Quadro 4.4: Exemplo de análise de custos**

## **Escola A: Comitê Escolar do Condado B**

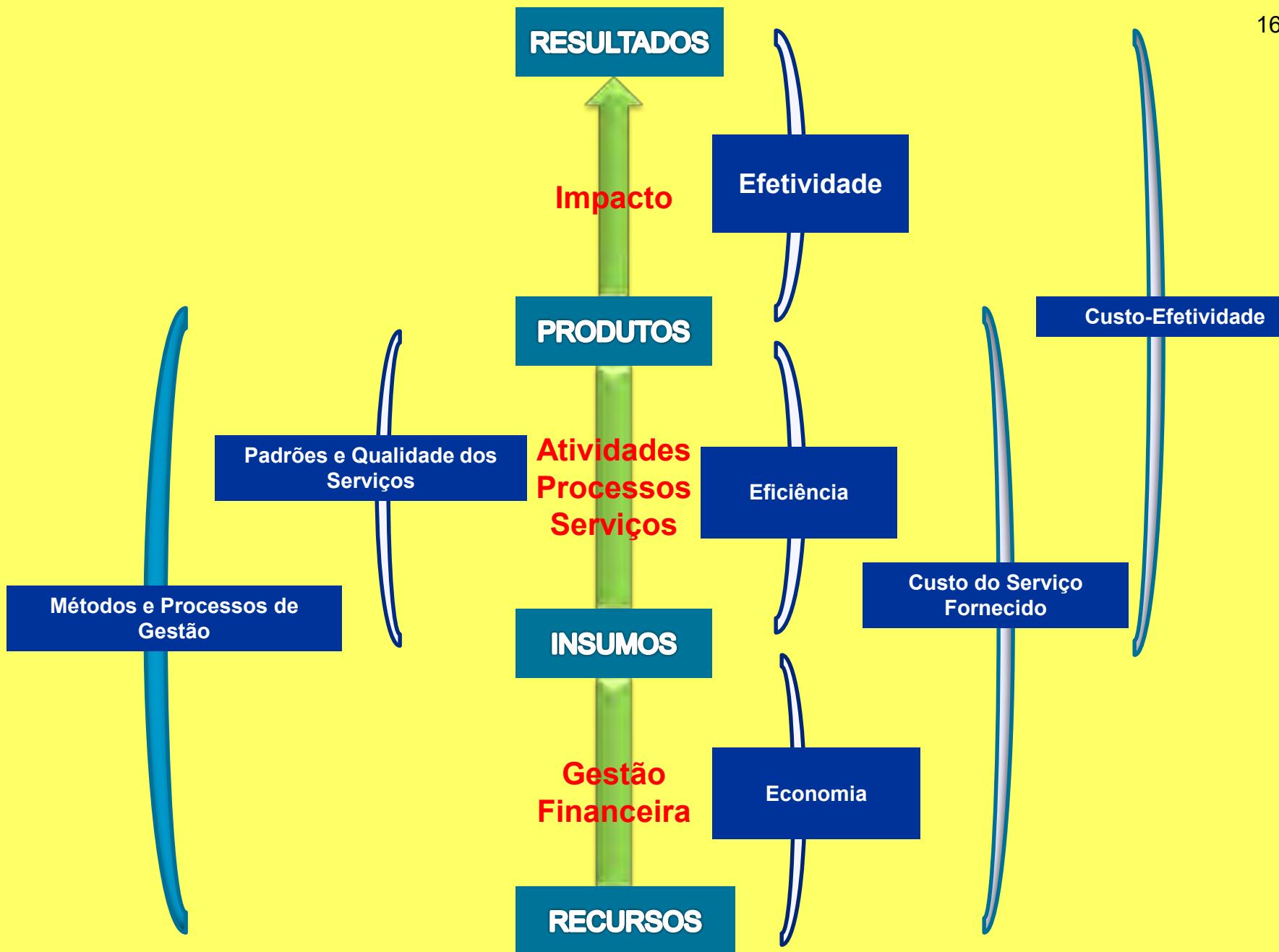
	Ensino regular	Ensino especial	Ensino vocacional	Total
Participação diária média (PDM)	781	233	65	1.079
Total de custos diretos	\$2.277.806	\$1.282.638	\$250.217	\$3.810.661
Total de custos da escola	\$3.687.363	\$1.862.601	\$365.284	\$5.915.248
Total de custos do programa	\$4.004.190	\$1.989.715	\$395.300	\$6.389.205
Custo por aluno da PDM	\$5.124	\$8.290	\$5.834	
Razão de alunos / funcionário	19	11	13	

Fonte: Adaptado do Anexo 11 de Fowler (2009), Capítulo 7. As linhas e colunas estão invertidas; quantidade de pessoas arredondada para o número inteiro.

# Estados Unidos - Penitenciárias

State	Average Daily Inmate Population	Taxpayer Cost of Prisons (\$ in 000s)	Average Annual Cost per Inmate
Alabama	26,758	\$462,507	\$17,285
Arizona	40,458	\$1,003,553	\$24,805
Arkansas	13,369	\$326,081	\$24,391
California	167,276	\$7,932,388	\$47,421
Colorado	19,958	\$606,208	\$30,374
Connecticut	18,492	\$929,438	\$50,262
Delaware	6,528	\$215,210	\$32,967
Florida	101,324	\$2,082,531	\$20,553
Georgia	53,704	\$1,129,858	\$21,039
Idaho	7,402	\$144,669	\$19,545
Illinois	45,551	\$1,743,153	\$38,268
Indiana	38,417	\$569,451	\$14,823
Iowa	8,384	\$276,039	\$32,925
Kansas	8,689	\$158,198	\$18,207
Kentucky	21,347	\$311,727	\$14,603
Louisiana	39,938	\$698,363	\$17,486
Maine	2,167	\$100,558	\$46,404
Maryland	21,786	\$836,223	\$38,383
Michigan	45,096	\$1,267,954	\$28,117
Minnesota	9,557	\$395,319	\$41,364

State	Average Daily Inmate Population	Taxpayer Cost of Prisons (\$ in 000s)	Average Annual Cost per Inmate
Missouri	30,447	\$680,487	\$22,350
Montana	2,513	\$75,959	\$30,227
Nebraska	4,542	\$163,284	\$35,950
Nevada	13,696	\$282,903	\$20,656
New Hampshire	2,389	\$81,417	\$34,080
New Jersey	25,822	\$1,416,727	\$54,865
New York	59,237	\$3,558,711	\$60,076
North Carolina	40,203	\$1,204,667	\$29,965
North Dakota	1,479	\$58,065	\$39,271
Ohio	50,960	\$1,315,477	\$25,814
Oklahoma	24,549	\$453,356	\$18,467
Pennsylvania	48,543	\$2,055,269	\$42,339
Rhode Island	3,502	\$172,063	\$49,133
Texas	154,576	\$3,306,358	\$21,390
Utah	6,338	\$186,013	\$29,349
Vermont	2,248	\$111,280	\$49,502
Virginia	29,792	\$748,642	\$25,129
Washington	17,050	\$799,590	\$46,897
West Virginia	6,385	\$169,190	\$26,498
Wisconsin	23,015	\$874,421	\$37,994
Total (40 states)	1,243,487	\$38,903,304	\$31,286



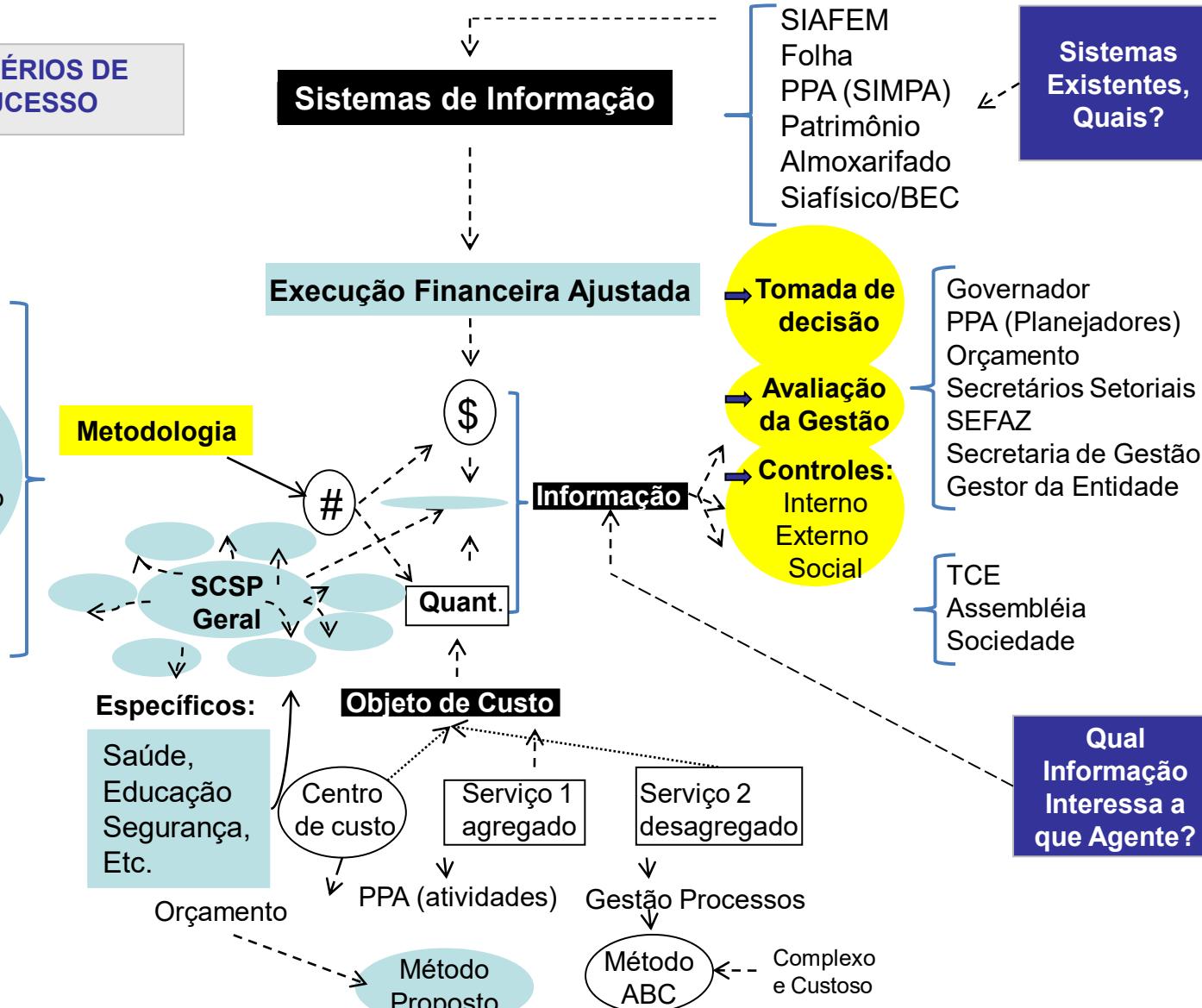
Quais  
Metodologias  
Disponíveis?

CRITÉRIOS DE  
SUCESSO

- WPs

- conhecimento acadêmico
- experiência internacional
- características serviço público
- modelos de tomada de decisão
- realidade concreta de São Paulo
- sistemas e recursos disponíveis
- legislação existente

PRODUTOS PRINCIPAIS



Sistemas  
Existentes,  
Quais?

SIAFEM  
Folha  
PPA (SIMPA)  
Patrimônio  
Almoxarifado  
Siafísico/BEC

Governador  
PPA (Planejadores)  
Orçamento  
Secretários Setoriais  
SEFAZ  
Secretaria de Gestão  
Gestor da Entidade

TCE  
Assembléia  
Sociedade

Qual  
Informação  
Interessa a  
que Agente?

# Brasil-São Paulo

Nível  
recomendado  
porque fácil  
de vincular  
com as  
atividades  
dos  
Programas  
do Plano  
Plurianual



Objetos de custo	
Possibilidade	Exemplo
Nível 1 – O governo como um todo	O Governo do Estado de São Paulo [já é objeto de contabilidade financeira]
Nível 2 – O departamento ou secretaria inteira	A Secretaria de Educação A Secretaria de Saúde A Secretaria de Administração Penitenciária
Nível 3 – Unidades de prestação de serviços de um departamento	A infraestrutura socioeducativa da Fundação CASA Uma escola Um hospital Um presídio
Nível 4 – Função de prestação de serviço	A Fundação CASA: Assistência socioeducativa (inclusive segurança) Saúde Educação Hospedagem
Nível 5 – Programas de prestação de serviço	Saúde <ul style="list-style-type: none"> <li>• Física</li> <li>• Mental</li> </ul> Educação: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Educação genérica</li> <li>• Ensino profissionalizante</li> </ul> Serviço social <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pessoal</li> <li>• Aconselhamento em grupo</li> <li>• Relações com a comunidade</li> </ul>
Nível 6 – Procedimento de prestação de serviço	Saúde mental: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Detecção</li> <li>• Diagnóstico</li> <li>• Tratamentos <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Terapia da conversa</li> <li>◦ Terapia medicamentosa</li> <li>◦ Outros tratamentos</li> </ul> </li> <li>• Acompanhamento pós-tratamento</li> </ul>

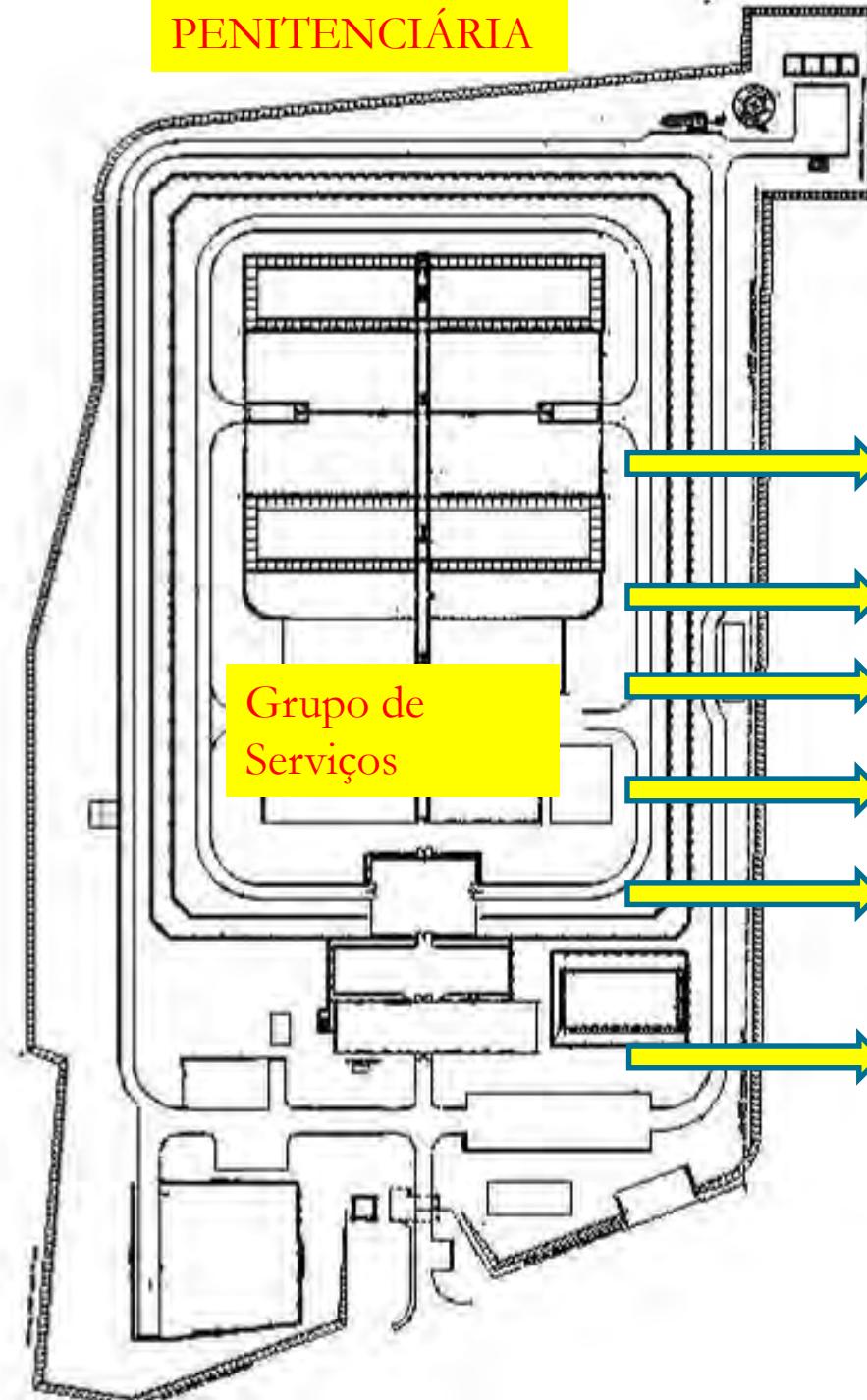
*Diretrizes Estratégicas*

-Estado promotor do desenvolvimento humano com qualidade de vida.

*Objetivos Estratégicos*

-Segurança pessoal e patrimonial e usufruto da justiça

1. *Diminuição da criminalidade*
2. *Tratamento digno do custodiado*
3. *Melhorar a segurança e a percepção de segurança da sociedade*
4. *Promover a reintegração social e diminuir a reincidência*
5. *Melhorar a coordenação com o Judiciário*

**PENITENCIÁRIA****CUSTOS**

Segurança e Disciplina

Hotelaria

Educação

Saúde

Trabalho

Assistência Jurídica e Psicossocial