

GESTÃO DE CUSTOS NA AUTARQUIA PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA COORDENADORIA REGIONAL DE BAMBUÍ-MG DO INSTITUTO MINEIRO DE AGROPECUÁRIA

Uellington CORRÊA; Érik DOMINIK *
CEFET Bambuí; CEFET Bambuí

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de aplicar as técnicas de gestão de custos na Coordenadoria Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA) e estudar os gastos dos serviços prestados pela Autarquia no primeiro semestre do ano de 2007, bem como formar os preços ideais dos serviços prestados por meio da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) Invertida. Foram identificados todos os gastos envolvidos na prestação dos serviços da Coordenadoria Regional de Bambuí-MG que auxiliam o gestor público no processo de tomada de decisão, por meio de uma pesquisa qualitativa com um estudo de caso e exploratório, no qual os dados para a realização do trabalho foram coletados dentro da Coordenadoria Regional de Bambuí-MG, representando informações de todos os escritórios seccionais vinculados à administração. As ferramentas de gestão de métodos de custeio e de formação de preços, entre outras, que não são utilizadas na Coordenadoria, podem propiciar aos gestores maior domínio sobre os gastos dos serviços prestados, mesmo em uma empresa pública, que não possui fins lucrativos.

Palavras-chaves: gestão de custos, métodos de custeio, gastos, formação de preços, empresa pública.

1. INTRODUÇÃO

A administração pública, por causa das restrições orçamentárias, procura executar suas atividades adequando as ações planejadas aos recursos financeiros disponíveis para a realização das mesmas. O Governo oferece serviços gratuitos à sociedade com o objetivo de suprir as reais necessidades da população, procurando atingir o bem-estar social. No entanto, muitos dos serviços que são oferecidos não propiciam retorno financeiro ao estado. O retorno, neste caso, é de cunho social.

As ferramentas de gestão de custos utilizadas em organizações com fins lucrativos podem ser perfeitamente empregadas na gestão pública como forma de mensurar o desempenho dos serviços prestados à sociedade, pois, por meio destas, é possível identificar quais dos serviços oferecidos proporcionam lucro ou prejuízo, além de fornecer suportes para tomadas de decisão direcionada.

Este trabalho apresenta a gestão tipicamente utilizada no setor privado, adaptada para o âmbito governamental, já que é um instrumento essencial ao gestor público para a condução dos interesses da sociedade e para o controle e análise dos recursos

financeiros utilizados na execução das atividades do Estado, definidos por meio do orçamento público.

2. DESENVOLVIMENTO

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho é a pesquisa qualitativa, na qual foi utilizado o estudo de caso e o estudo exploratório.

De acordo com Dornelas (2005, p. 27), o estudo de caso “*é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade para examinar aspectos variados de sua realidade*” e Dornelas (2005, p. 26) menciona ainda que o estudo exploratório procura “*esclarecer temas e possibilita a formulação precisa de problemas de pesquisa*”.

O objeto de estudo é uma Autarquia. Trata-se da Coordenadoria Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), que é composta por 10 Escritórios Seccionais (ESECs), e de uma barreira sanitária.

Os estudos foram realizados com base em dados que foram coletados através de documentos da própria Coordenadoria Regional do IMA. Foram utilizados: Relatórios de avaliação de despesas, relatórios de demonstrativo de recursos aplicados,

* uellingtonadministrador@gmail.com

relatórios de avaliação das metas do campo de operação, inventário anual por unidade administrativa de 2007 e relatórios de autorização de serviço veicular.

Foi realizada uma estimativa dos gastos (custos e despesas) para o período de janeiro a junho de 2007, conforme classificação de Bruni e Famá (2004, p.25) e Dubois; Kulpa; Sousa (2006, p. 26, 27 e 28). Com base nos dados coletados, foi possível realizar: 1) uma combinação dos métodos de custeio por absorção e variável, que teve como critério de rateio as diárias diretas e os combustíveis diretos; 2) e a formação do preço ideal de cada serviço prestado.

Com os dados coletados, elaboraram-se as tabelas necessárias para formar a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) Total e a formação de preços através da DRE Invertida.

Na elaboração da DRE Total, utilizou-se conjuntamente os métodos de custeio por absorção e variável, com o objetivo de demonstrar a margem de contribuição e o lucro líquido de cada serviço prestado. Isto foi possível porque a Instituição não apresentou despesas diretas.

Na elaboração da DRE, a mão-de-obra indireta e os encargos indiretos foram rateados pelas diárias diretas e os custos indiretos e as despesas indiretas foram rateados pelo somatório das diárias diretas e combustíveis diretos. O processo de rateio no método de custeio por absorção faz com que todos os custos e despesas sejam apropriados aos produtos (VIVEIROS, 2000, p. 231).

Em seguida, foi elaborada a formação de preços por meio de uma DRE unitária invertida, conforme Dominik (2007).

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1. Serviços, receitas e gastos

Os **serviços** executados pelo IMA são: o serviço de Controle do Comércio e Uso de Agrotóxico (1º), os serviços de Vigilância Sanitária Vegetal (2º) e Animal (3º), os serviços de Inspeção de Produtos de Origem Animal (4º) e a Fiscalização de Insumos Agropecuários (5º). Além destes, também são prestados serviços de Educação Sanitária (6º), Recadastramento de Propriedades (7º) e Fiscalização Rodoviária (8º).

A essência do órgão não é de arrecadação, mas de fiscalização. No entanto, a **receita** da instituição se

dá por meio da arrecadação de recursos financeiros por meio de Guias de Trânsito Animal (GTA), Permissão de Trânsito Vegetal (PTV), Mapas de Produção de estabelecimentos que comercializam produtos de origem animal, multas, entre outros. Além disso, há recursos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), do Ministério do Meio Ambiente (MMA) ou do Governo Estadual.

Os **custos diretos** ou variáveis são formados pela mão-de-obra direta, encargos diretos, diárias diretas que são disponibilizadas aos servidores e combustível direto que é disponibilizado para execução dos mesmos, uma vez que os serviços exigem que os servidores se locomovam para realizar a fiscalização. A mão-de-obra representa 50,44% da receita bruta total dos serviços prestados pela Coordenadoria.

Os **custos indiretos** são representados pela mão-de-obra indireta, encargos indiretos, peças para veículos e reparos de veículos, já que os veículos são utilizados com grande frequência, e depreciação do ativo permanente de todos os ESECs e da Sede da Coordenadoria que é utilizado para a execução dos serviços.

As **despesas indiretas** são as que não fazem parte diretamente da elaboração dos serviços e não há despesas diretas.

3.2. Resultado do exercício

A Tabela 1 apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) Total do primeiro semestre do ano de 2007. Na elaboração da DRE, foi utilizada uma combinação entre o método de custeio por absorção e o de custeio variável. Foi possível utilizar os dois métodos em uma única DRE porque a Instituição não apresentou despesas diretas, facilitando, desta forma, a elaboração dos dois métodos em uma única DRE.

O resultado demonstra que a Coordenadoria opera com um lucro líquido de R\$ 18.310,13 no período que corresponde a 3,73% da receita bruta.

Na análise do lucro líquido em relação à receita bruta de cada serviço prestado, fica evidenciado que o primeiro serviço (1º) apresenta prejuízo de 3,06% em relação à receita bruta, enquanto que, no segundo (2º), o prejuízo é de 2,32%.

Somente o terceiro (3º) e o quarto (4º) serviços possuem lucros de 34,24% e 10,58% em relação à

receita bruta, respectivamente. Estes dois serviços é que cobrem o prejuízo dos demais, garantindo o lucro líquido geral da Autarquia.

No quinto (5º), sexto (6º) e sétimo (7º) serviços, não há receita. Porém, apresentam gastos que ocasionam um prejuízo nos serviços prestados. O oitavo (8º)

serviço apresenta prejuízo de 1,27% em relação à receita bruta.

Tabela 1 – Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Demonstração do Resultado do Exercício - DRE									
	1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	Total
(1)	19.647,24	11.893,02	305.059,74	142.298,00	0,00	0,00	0,00	12.074,22	490.972,22
(2)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(3)	19.647,24	11.893,02	305.059,74	142.298,00	0,00	0,00	0,00	12.074,22	490.972,22
(4)	22.624,97	15.251,04	91.131,17	60.099,00	23.494,88	85.491,53	7.470,27	12.268,49	317.831,36
(5)	(2.977,73)	(3.358,02)	213.928,57	82.199,00	(23.494,88)	(85.491,53)	(7.470,27)	(194,27)	173.140,86
(6)	8.423,43	5.599,72	32.021,10	21.127,83	8.767,18	24.779,47	3.250,27	4.227,10	108.196,09
(7)	31.048,40	20.850,76	123.152,27	81.226,83	32.262,06	110.270,99	10.720,54	16.495,59	426.027,45
(8)	(11.401,16)	(8.957,74)	181.907,47	61.071,17	(32.262,06)	(110.270,99)	(10.720,54)	(4.421,37)	64.944,77
(9)	3.630,66	2.413,59	13.801,72	9.106,51	3.778,83	10.680,44	1.400,93	1.821,96	46.634,64
(10)	(15.031,83)	(11.371,33)	168.105,75	51.964,66	(36.040,89)	(120.951,43)	(12.121,47)	(6.243,34)	18.310,13
(11)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(12)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(13)	(15.031,83)	(11.371,33)	168.105,75	51.964,66	(36.040,89)	(120.951,43)	(12.121,47)	(6.243,34)	18.310,13

Fonte: Dados da pesquisa (2007).

- (1) Representa a **receita** para cada serviço realizado.
 (2) Corresponde aos impostos sobre o faturamento, que são iguais a zero.
 (3) É obtido através da subtração dos impostos sobre o faturamento, que são iguais a zero, da receita bruta, que será igual à receita líquida.
 (4) Corresponde à soma de todos os custos diretos na elaboração dos serviços.
 (5) É a margem de contribuição de cada serviço em relação à receita. É obtida por meio da diferença entre a receita líquida e os custos diretos e representa o valor que cada serviço contribui para cobrir os gastos indiretos.
 (6) Representa o somatório dos custos indiretos na realização dos serviços.
 (7) Corresponde ao custo total na elaboração dos serviços, é obtido por meio do somatório dos custos diretos e indiretos.

3.3. Formação de preços

A Tabela 2 apresenta a formação do preço ideal para cada serviço. O cálculo foi feito com base nos custos plenos, onde é feita uma DRE unitária invertida pelo método de custeio por absorção.

Para obter o preço, aplica-se sobre o gasto total (somatório dos custos e despesas) o lucro desejado, que no caso é nulo, devido à Autarquia não possuir fins lucrativos formalmente. Após o lucro desejado, obtém-se o preço antes dos impostos e, sendo

- (8) Representa o lucro bruto, que é obtido por meio da diferença entre a receita líquida e o custo total.
 (9) É o somatório das despesas indiretas na elaboração dos serviços.
 (10) Representa o lucro operacional, que é obtido por meio da diferença entre o lucro bruto e as despesas indiretas.
 (11) São as despesas não operacionais, que a Instituição não possui.
 (12) Não há imposto de renda.
 (13) Corresponde ao lucro líquido, que é obtido por meio da diferença entre o lucro operacional e a soma das despesas não operacionais e do imposto de renda.

Autarquia isenta de impostos, estes também são nulos, e encontra-se o preço final de cada serviço.

O preço final demonstrado é considerado o necessário para cobrir todos os gastos na execução dos serviços e ter lucro igual a zero. Por não ter lucro nos serviços e nem incidência de impostos, o preço final é igual ao gasto total.

Ficou demonstrado na Tabela 2 que, quanto maior é o número de serviços realizados, menor será o preço

final da cada serviço, por causa da diluição dos gastos indiretos nos serviços prestados.

Tabela 2 – Formação de preços

Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) Invertida								
Serviços	1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°
Custo direto	314,24	242,08	20,30	123,41	28,62	1.221,31	81,20	4,34
Custo indireto	116,99	88,88	7,13	43,38	10,68	353,99	35,33	1,50
Custo total	431,23	330,96	27,43	166,79	39,30	1.575,30	116,53	5,84
Despesa indireta	50,43	38,31	3,07	18,70	4,60	152,58	15,23	0,64
Custo integral	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48
Lucro desejado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Preço antes dos Impostos	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48
Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Preço final	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48

Fonte: Dados da pesquisa (2007).

Quando se analisa a receita unitária auferida, que equivale ao preço praticado em cada serviço em relação à receita unitária ideal (preço ideal), observa-se que o preço ideal do primeiro (1°) serviço é de 76,51% a mais do que é praticado e a do segundo (2°) serviço é de 95,61%, enquanto que, no terceiro (3°) e quarto (4°) serviços, o percentual é negativo, de (55,11)% e (36,52)%, respectivamente, ou seja, o preço ideal seria menor que o praticado, o que indica que os serviços dão lucro para a Autarquia. No quinto (5°), sexto (6°) e sétimo (7°) serviços, não foi possível calcular os percentuais

devido a estes não terem receita. No entanto, o oitavo (8°) serviço apresenta preço ideal 51,76% a mais do que é praticado.

A comparação entre o preço cobrado pela instituição (receita unitária auferida) e o preço ideal calculado por meio da DRE Invertida está expressa na Tabela 3 abaixo.

Tabela 3 – Comparação entre preço cobrado e preço ideal

Código do serviço	1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°
Quantidade de serviços	72	63	4.490	487	821	70	92	2.826
Preço praticado	272,88	188,78	67,94	292,19	0,00	0,00	0,00	4,27
Preço ideal	481,66	369,27	30,50	185,49	43,90	1.727,88	131,76	6,48
Diferença percentual	76,51%	95,61%	(55,11)%	(36,52)%	0,00%	0,00%	0,00%	51,76%

Fonte: Dados da pesquisa (2007).

4. CONCLUSÕES

Como o IMA é uma autarquia a serviço do Governo e os serviços que realiza têm o objetivo de atingir o bem-estar social, seus preços ou não são cobrados ou são suficientes para cobrir os gastos primários. Por meio da DRE, é notório que a maioria dos serviços que realiza não têm retorno financeiro para o estado. O retorno é de cunho social, pois os serviços realizados pela Instituição procuraram prevenir e erradicar as sanidades dos vegetais e animais que podem pôr em risco a saúde e a vida da sociedade.

Se a Instituição praticar os preços encontrados para todos os serviços, estes cobririam todos os gastos e não contrairia prejuízo algum em suas atividades, já que não tem fins lucrativos. O estado, diante das crises financeiras, procura minimizar os seus gastos de forma geral. Desta forma, a redução dos gastos da Coordenadoria é uma solução para os serviços que estão gerando prejuízo. Existe a necessidade de otimizar o capital investido, adequando os recursos disponíveis às reais necessidades da Instituição.

REFERÊNCIAS

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicação na calculadora hp 12c e excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 551 p.

DOMINIK, Érik Campos. **Gestão de custos.** Bambuí: Cefet Bambuí, 2007 (no prelo), 28 p.

DORNELAS, Myriam Angélica. **Metodologia de pesquisa.** Bambuí: Cefet Bambuí, 2005 (no prelo), 77 p.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUSA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços:** conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. **Edição.** São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.

VIVEIROS, Ulisses de. Enfoque gerencial da contabilidade de custo. **In:** SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (org.). **Custos ferramenta de gestão.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 216 a 244.