

**ARTIGO ORIGINAL**

**GESTÃO DE CUSTOS:  
ANÁLISE DAS METODOLOGIAS MAIS ADEQUADAS AO  
CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DE MINAS GERAIS**

***Débora Cristina Carvalho Brandão<sup>1</sup>, Felipe Augusto Maciel de Faria Mota Oliveira<sup>2</sup>***

**1. Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais** – debora.brandao@bombeiros.mg.gov.br – ORCID 0009-0003-9835-6207

**2. Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais** – felipe.oliveira@bombeiros.mg.gov.br

**Recebido em:** 30/10/2023. **Aprovado em:** 03/08/2024. **Publicado em:** 29/08/2024.

**RESUMO**

Considerando a crescente necessidade de melhoria da aplicação do recurso público pelos órgãos da Administração Pública, oportunamente pesquisa-se sobre sistemas de gestão de custos, a fim de buscar na literatura um modelo de sistema de gestão de custos ao qual o Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG) possa adequar-se, frente ao comportamento de seus gastos e à natureza de serviços. Para tanto, é necessário: analisar as características, as estruturas, as indicações, as vantagens e as desvantagens dos métodos de sistema de gestão de custos citados na literatura e sua aplicabilidade ao setor público; analisar o comportamento dos gastos do CBMMG assim como a implementação de sistemas de gestão de custos em organizações públicas, estabelecendo analogias ao CBMMG. Realizou-se, então, uma pesquisa de revisão sistemática de literatura, de caráter descritivo. Diante disso, verificou-se: que as características da metodologia ABC são as mais indicadas ao setor público por autores; que o CBMMG tem suas despesas alocadas em atividades, sendo a maioria de custeio indireto; e que há predominância de preferência pelas metodologias de custeio por absorção e ABC em estudos de casos de instituições públicas. Tudo isso impõe a constatação de que o sistema de gestão de custos por atividade (ABC) pode ser uma ferramenta de aprimoramento da gestão do CBMMG, aumentando a eficiência da utilização do recurso público e subsidiando o planejamento e as decisões gerenciais.

**Palavras-chave:** gestão de custos; metodologia de gestão de custos; sistema de custos; custos no setor público.

**COSTS MANAGEMENT:  
ANALYSIS OF THE MOST SUITABLE METHODOLOGIES FOR  
MINAS GERAIS FIRE DEPARTMENT**

**ABSTRACT**

Considering the growing need to improve the application of public resources by public institutes, research on cost management systems is opportunely in order to search in the literature for a cost management system model to which the CBMMG can adapt, given the spending behavior and nature of services. So, it is necessary to analyze the characteristics, structures, indications, advantages and disadvantages of the cost management system methods cited in the literature and their applicability to the public sector; analyze the behavior of CBMMG expenses and analyze the implementation of cost management systems in public organizations, establishing analogies to the CBMMG. A systematic literature review research was then carried out, of a descriptive nature. In view of this, it appears that the characteristics of the ABC methodology are those most recommended to the public sector by authors; CBMMG has its expenses allocated to activities, the majority of which are indirect costs; and there is a predominance of preference for absorption costing and ABC methodologies in case studies of public institutions. All of this requires the realization that the activity cost management system (ABC) can be a tool for improving CBMMG management, increasing the efficiency of the use of public resources and supporting planning and management decisions.

**Keywords:** cost management; cost management methodology; cost system; costs in public sector.

## 1 INTRODUÇÃO

No contexto da crise econômica enfrentada pelo país na última década, o qual teve impactos severos nas finanças do estado de Minas Gerais, torna-se essencial a adoção de estratégias, pelos líderes do governo, para lidar com o aumento das demandas das políticas públicas em um ambiente financeiro limitado.

Além da importância de planejamento e execução do orçamento de forma mais eficiente e do aprimoramento do uso dos recursos públicos, o novo modelo de gestão pública para o qual tem evoluído o Brasil e Minas Gerais, com foco em transparência e em resultados, exige novas posturas e instrumentos dos gestores públicos.

É visto que a prática da *accountability* orienta e baliza o atendimento a esse foco. Entende-se por *accountability*, conforme Rocha (2008), a responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.

Nesse sentido, a gestão de custos apresenta-se como uma grande motivadora do redirecionamento postural da administração pública.

Sabe-se que o sistema de gestão de custos é uma ferramenta gerencial que proporciona controle e subsídios para as tomadas de decisões (Hashimoto, 2009), amplamente aplicado no setor privado. Porém, a implementação do sistema de gestão de custos no setor público é um desafio, apesar da imposição legal para sua utilização (Mauss; Souza, 2020).

Inserida na legislação brasileira, a gestão de custos encontra no princípio constitucional da eficiência, disposto no artigo 65 da Constituição Federal de 1988, o principal norteador para sua aplicação no setor público. Ecoando sua importância, por meio de revisão normativa, nota-se reiteradas menções ao tema em âmbito federal, estadual e de órgãos do poder público.

Nessa lógica, o Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG), embora não tenha publicado uma norma específica acerca do sistema de gestão de custos, faz inferência à sua importância na quinta edição do Plano de Comando, ao estabelecer a sua implementação como prioridade estratégica (Minas Gerais, 2023).

Como justificativa de discussão do tema, ainda se encontra respaldo para adoção do sistema de gestão de custos pela corporação para subsidiar a elaboração anual do planejamento orçamentário, por meio da ferramenta do Orçamento Base Zero (OBZ), haja vista sua característica de utilizar a determinação de custos por elementos, por itens e por atividades.

Diante desse contexto, surgiu este problema: como aprimorar a gestão de custos do CBMMG, primando pela eficiência e otimizando o planejamento?

A hipótese levantada é que a adoção de um modelo de sistema de gestão validado na teoria e adaptado à realidade do CBMMG proverá ganho de eficiência e otimização dos planejamentos.

Assim, este trabalho teve por objetivo geral buscar na literatura um modelo de sistema de gestão de custos ao qual o CBMMG possa se adequar, frente ao comportamento de seus gastos e à natureza de serviços.

Com vistas a atingir esse objetivo, responder ao problema e averiguar a hipótese, foram estabelecidos três objetivos específicos. O primeiro deles foi a análise de características, estruturas, indicações, vantagens e desvantagens dos métodos de sistema de gestão de custos citados na literatura e sua aplicabilidade ao setor público. O segundo foi a análise do comportamento dos gastos do CBMMG, a partir de 2020, desde a adoção da ferramenta OBZ como metodologia para o planejamento orçamentário dos órgãos da administração direta por Minas Gerais. O terceiro e último objetivo específico deste artigo foi a análise periódica acerca da implementação de sistemas de gestão de custos em organizações públicas, estabelecendo analogias com o CBMMG.

Dessa forma, o melhor arranjo encontrado para discorrer entre a gama de referenciais e dados necessários à consecução desta pesquisa foi a estruturação da seguinte forma: abordagem dos preceitos normativos acerca do sistema de gestão de custos, pesquisa dos conceitos e metodologias de gestão de custos, análise da alocação de despesas do CBMMG e análise de estudos de casos de implantação de sistemas de gestão de custos em instituições públicas. Buscou-se, assim, tratar dos objetivos específicos em seções distintas.

Visando a melhor compreensão deste texto, ele foi dividido em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. Os métodos utilizados nesta pesquisa

encontram-se na segunda seção. A terceira traz os resultados, enquanto na quarta apresentam-se as discussões. Por fim, a quinta seção traz as considerações finais. As referências encontram-se no final.

## 2 MÉTODO

Para a elaboração deste artigo foi empregada a metodologia de pesquisa bibliográfica de caráter descritivo, que prima pelo registro, pela análise e pela correlação de fatos e de fenômenos sem manipulá-los, com adoção de abordagem qualitativa para a análise de seus resultados.

Para tanto, foi adotada a revisão sistemática de literatura, com vistas a possibilitar a consolidação dos estudos acerca da implantação de sistemas de gestão de custos discutidos na literatura em entidades públicas. Esta pesquisa se deu por meio de buscas de publicações em plataformas digitais, da análise de livros de autores de referência no tema e de estudo da legislação vigente correlata ao tema, investigando o material que relaciona as metodologias de gestão de custos com o setor público.

Nesse sentido, dada as características de cada sistema de gestão de custos, tornou-se imprescindível o estabelecimento do perfil econômico do CBMMG. Por isso, esta pesquisa foi associada à análise dos custos do CBMMG no período de 2020 a 2022, em que o orçamento foi elaborado empregando-se a ferramenta OBZ. Para tanto, foram utilizados dados do Portal da Transparência do governo do estado de Minas Gerais e dados do Sistema de Administração Financeira (Siafi).

A legislação vigente foi pesquisada nos âmbitos federal e do estado de Minas Gerais, além da inclusão de normas do CBMMG na análise. Os livros foram selecionados com base nas referências de citações dos artigos pesquisados e na qualificação de seus autores.

Também foram pesquisadas publicações referentes às implementações de sistemas de custos em outras instituições públicas, buscando avaliar os parâmetros, as dificuldades, as vantagens e as características evidenciadas por outros autores e estabelecendo analogias com as configurações e necessidades do CBMMG.

A pesquisa dos artigos foi realizada nas plataformas digitais Scientific Electronic Library Online (Scielo), PubMed, Scholar, Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e Academia de Bombeiros Militar de Minas, nas quais foi feita a busca sistemática, inserindo-se no campo de pesquisa os termos “gestão de custos”, “metodologia *and* gestão *and* custos” e “metodologia *and* gestão *and* custos *and* administração *and* pública”. Os resultados da busca foram filtrados por data, sendo o período escolhido do ano de 2003 a 2023 e ordenados por relevância.

Para a eleger o material utilizado no presente trabalho foram obedecidas as etapas de seleção do portfólio bibliográfico, a saber: identificação, triagem, elegibilidade e inclusão.

Na etapa de identificação, foram utilizadas as bases de pesquisa e os termos supracitados, lançando-se mão da ferramenta booleana *and*.

Na triagem, foi analisada a aderência dos títulos dos periódicos ao tema e ao escopo proposto nesta pesquisa.

Para a eleição, foram adotados os critérios de temporalidade (estipulado o período de 2003 a 2023), de tema de interesse (conexão entre o resumo do periódico e o escopo desta pesquisa) e de idioma (inglês, português e espanhol).

Os trabalhos incluídos foram aqueles lidos na íntegra com conteúdo com maior similaridade ao contexto que o CBMMG apresenta em seus custos. Logo, estudos pontuais de casos, cuja realidade é afastada do CBMMG foram descartados, a fim de atingimento do objetivo.

### 3 RESULTADOS

Da legislação vigente pesquisada, foram encontradas referências sobre o sistema de gestão de custos em cinco principais normas, sendo elas: primeira, a Constituição Federal de 1988; segunda, a Lei Federal nº 4.320/1964; terceira, a Lei Complementar nº 101/2000; quarta, a Constituição Estadual de Minas Gerais de 1989 e quinta o Decreto Estadual de Minas Gerais nº 35.304/1993.

Além dessas, foram utilizadas relações indiretas acerca do sistema de gestão de custos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) do estado de Minas Gerais,

Lei nº 23.364/2019, Lei nº 23.685/2020 e Lei nº 23.831/2021 e nas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs), Lei nº 23.579/2020, Lei nº 23.751/2021 e Lei nº 24.013/2021.

No âmbito do CBMMG, foi encontrada menção ao sistema de gestão de custos na Resolução nº 1.151/2023, demonstrando a preocupação institucional com o tema. Já a Resolução nº 003/2000, faz prescrições quanto à coordenação e ao controle da execução de despesas, mas não trata especificamente da gestão dos custos da corporação.

A pesquisa nas bases de dados apresentou resultado inicial consolidado de todas as bases de 17.331 resultados para a busca de “metodologia *and* gestão *and* custos *and* administração *and* pública”, aplicado o filtro temporal de 2003 a 2023. Em seguida, foi selecionada a opção de ordenação por relevância, excluídos os artigos sem citação.

Na fase de triagem, foram passados 52 artigos científicos que tinham títulos condizentes com os objetivos deste trabalho. Depois disso, foram lidos os resumos desses 52 artigos, sendo excluídos 35 por não terem sua discussão pertinente a este trabalho, uma vez que vários deles tratavam de custos de projetos. Assim, foram lidos 17 artigos na íntegra, dos quais 14 foram incluídos neste trabalho.

Para análise do comportamento de gastos do CBMMG, a pesquisa no Portal da Transparência do Governo de Minas Gerais demonstra que as despesas liquidadas no grupo de pessoal configuram a expressiva maioria dos custos do CBMMG, conforme apresentado na Tabela 1.

Pelo exposto na Tabela 1, observa-se que as despesas com pessoal representaram 95% nos exercícios de 2020 e de 2021 e 86% em 2022. As despesas correntes corresponderam a 4% do total de despesas liquidadas nos exercícios de 2020 e 2021 e a 5% no exercício de 2022.

**Tabela 1** – Valores liquidados dos custos por grupo de despesas executadas pelo CBMMG nos exercícios financeiros de 2020-2022

Liquidado	Valores (em R\$)		
	2020	2021	2022
Despesas de pessoal	1.101.301.646,83	1.171.576.145,89	1.330.193.038,87
Despesas correntes	46.522.845,45	49.539.259,69	82.558.544,21
Despesas de capital	7.417.629,18	10.427.829,17	8.130.465,55
Inversões financeiras	0	0	130.000.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.155.242.121,46</b>	<b>1.231.543.234,75</b>	<b>1.550.882.048,63</b>

Fonte: Portal da Transparência. Disponível em:

<https://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa/despesa-pesquisa-avancada>. Acesso em: 1º set. 2023.

Já as despesas de capital significaram 1% de toda a execução em todos os exercícios financeiros analisados, sendo que em 2022 houve liquidação no grupo de inversões financeiras, que significou 8% da despesa liquidada nesse exercício.

Ressalta-se que o exercício de 2022 demonstrou atipicidade de execução, em razão da aquisição da Academia de Bombeiros Militar pelo valor de 130 milhões de reais, oriundo da fonte de recursos 95.1 (ressarcimento por danos ambientais), no grupo de despesas de inversões financeiras, decorrente do Termo de Ajuste de Condutas firmado com a empresa Vale S/A.

Consolidando o período de 2020 a 2022, percebe-se que a distribuição percentual da despesa liquidada por grupos de despesas dá-se com 88% para despesas de pessoal, 6% para despesas correntes, 3% para investimentos e 3% para inversões financeiras.

Outra perspectiva importante para análise da alocação de despesas diz respeito à sua distribuição por atividades desenvolvidas pelo CBMMG, traduzidas pelas ações orçamentárias.

Compondo os programas de governo (políticas públicas), no período consolidado de 2020 a 2022, o CBMMG executou ações dentro dos seguintes programas: Promoção de Defesa Civil; Atendimento Pré-hospitalar, Apoio a Políticas Públicas e Enfrentamento dos Efeitos da Pandemia Corona Virus *Disease* 2019 (Covid-19). As ações orçamentárias desses programas estão descritas no Quadro 1.

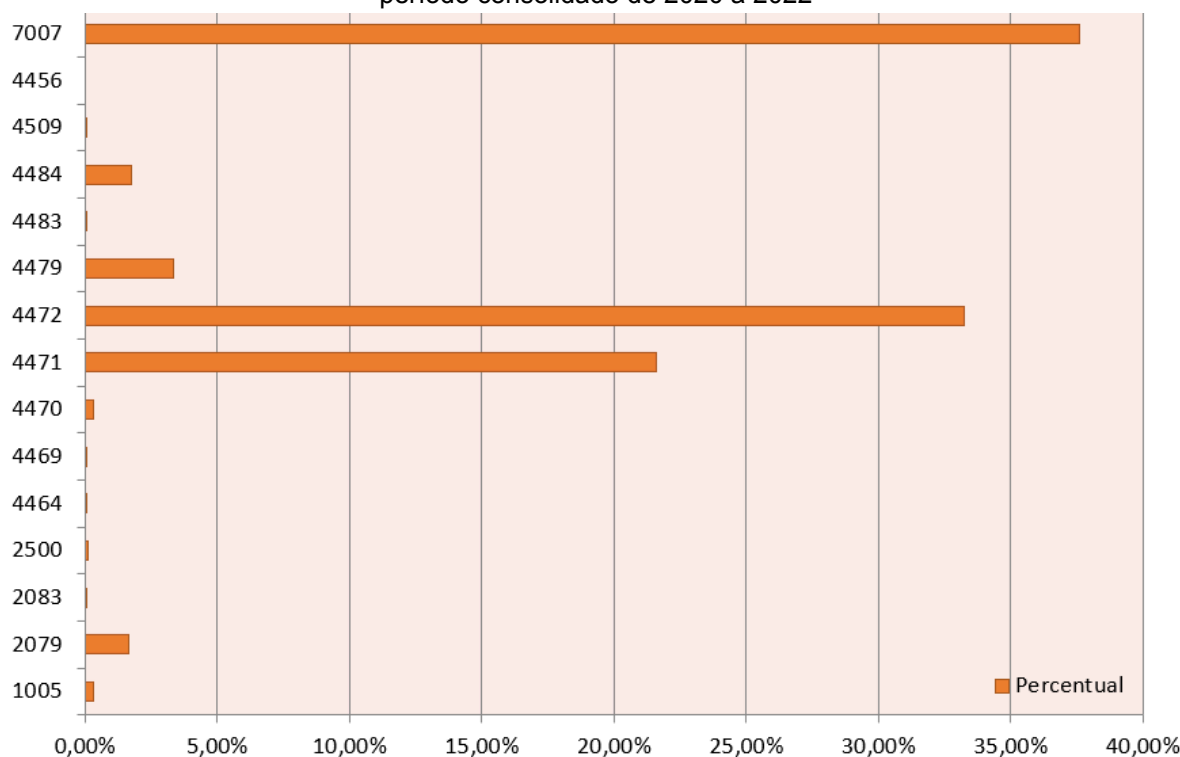
**Quadro 1** – Relação das ações orçamentárias previstas nos Planos Plurianuais de Ação Governamental (PPAGs) – Minas Gerais – 2020-2022

Ação orçamentária	
Classificação	Descrição
1005	Gestão da resposta à pandemia de Covid-19
2079	Assistência médica, odontológica, psicológica e fisioterápica aos bombeiros militares
2083	Reforma e manutenção de unidades prediais
2500	Assessoramento e gerenciamento de políticas públicas
4464	Bombeiros nas escolas
4469	Ampliação do sistema de comunicação e tecnologia da informação
4470	Sistemas de Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) para resposta a desastres (manutenção do sistema de TIC)
4471	Gestão da prevenção, mitigação e preparação de desastres
4472	Gestão da resposta a desastres
4479	Expansão do CBMMG mediante a criação e a ampliação de unidades prediais
4483	Suporte básico e avançado de vida
4484	Recrutamento, treinamento e formação de bombeiros
4508	Realização de obras em unidades do CBMMG– reparação Brumadinho
4509	Manutenção e ampliação do sistema de TIC para potencialização do serviço de segurança contra incêndio
4456	Ampliação de postos de abastecimento próprios do Estado - CBMMG
7007	Proventos de inativos militares

Fonte: Minas Gerais, 2020a; Minas Gerais, 2021a; Minas Gerais, 2021c.

Familiarizadas as ações orçamentárias executadas pelo CBMMG, a análise da alocação de despesas em cada uma, com base nos dados extraídos do Portal da Transparência, demonstra absorção de grande parte da despesa por três ações: 7007 (37,6% da despesa), 4472 (33,24% da despesa) e 4471 (21,59% da despesa), sendo que a execução das demais ações orçamentárias somam 7,58%, como se observa no Gráfico 1.



**Gráfico 1** – Distribuição percentual de despesas liquidadas pelo CBMMG por ações orçamentárias no período consolidado de 2020 a 2022

Fonte: Portal da Transparência. Disponível em:

<https://www.transparencia.mg.gov.br/despesa-estado/despesa/despesa-pesquisa-avancada>.

Acesso em: 1º set. 2023.

Por fim, foi feita a análise da despesa liquidada sob a ótica de elementos-itens, os quais foram classificados e agrupados em custos indiretos e custos diretos. O primeiro grupo, de custos indiretos, refere-se àqueles elementos-itens que não são alterados com o resultado de atuação do CBMMG, como, por exemplo, despesa com pessoal, energia elétrica, conservação e limpeza, contratos de tecnologia, informação e comunicação, dentre outros.

No segundo grupo, de custos diretos, foram agrupados os elementos-itens cuja demanda está diretamente relacionada com o volume de entrega do CBMMG, como combustíveis, manutenção de viaturas, diárias etc.

Cabe esclarecer que não foi possível estabelecer classificação para alguns elementos-itens, os quais foram agrupados como indefinidos. O motivo dessa impossibilidade é a generalidade com a qual foram registrados em sistema, como “outros”, “despesas de exercício anterior”, “eventual de gabinete” etc.

O resultado dessa perspectiva de análise demonstra que a maior parte das despesas do CBMMG foram categorizadas como custo indireto.

A análise dos periódicos que estudaram metodologias de gestão de custos em instituições públicas demonstrou que nenhum autor optou pela adoção de metodologia de custeio variável. Foi verificado que um artigo que criticava a metodologia de custeio por absorção já implementada no hospital, objeto de estudo, e outros elegeram as metodologias de custeio por absorção, ABC ou associações de métodos.

A Tabela 2 apresenta, de forma resumida, a relação de artigos, seus objetos de estudo e as conclusões que serão discutidas posteriormente, na seção 4.4.

**Tabela 2** – Relação de conclusões dos periódicos analisados acerca da implantação de sistemas de gestão de custos em instituições públicas

Autor	Ano	Instituições		Conclusão
		Tipo	Quantidade	
Dallora	2007	Hospitais públicos	1	Críticas ao método de custeio por absorção já implantado no hospital.
Bonacim	2010	Hospitais públicos	1	Implantação do ABC.
Alemão	2013	Fhemig	1	Implantação do custeio por absorção e ABC associados aos sistemas de gestão do hospital.
Leal	2015	Batalhão de operações aéreas - CBMMG	1	Implantação do ABC mesclado com o custeio por absorção.
Blanski	2015	Hospitais públicos	2	Implantação do custeio pleno por absorção.
Oliveira	2016	Hospitais públicos	2	Implantação do custeio pleno por absorção.
Silva	2017	Polícia Militar de Minas Gerais	1	Implantação do custeio por absorção e REP.
Cardoso	2020	Hospital filantrópico de grande porte	1	Implantação do custeio por absorção de centro de custos.

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota: ABC: Custeio Baseado em Atividades. CBMMG: Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais. Fhemig: Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais. REP: Resultado Econômico Público.

A próxima seção discorrerá sobre esses resultados sob os aspectos e contexto da literatura utilizada neste trabalho.

## 4 DISCUSSÃO

Os resultados apontam a necessidade de análise e discussão sob diferentes perspectivas. Nesta seção eles serão abordados em diferentes subseções para melhor didática e apresentação dos pontos importantes, sendo sob a óptica legal, conceitual, metodológica, estudo dos custos da corporação e análise de sistemas de custos implementados ou avaliados de outras instituições públicas.

### 4.1 Da pesquisa normativa

O sistema de gestão de custos está implícito na Constituição Federal de 1988, ao determinar o princípio da eficiência no artigo 37 no âmbito da administração pública. Nota-se, ainda, ênfase a esse sistema nos artigos 70 e 74, que abordam a exigência de controle interno.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (Brasil, 1988).

A Lei Federal nº 4.320/1964 também faz referência ao sistema de gestão de custos ao determinar que a contabilidade pública seja capaz de demonstrar a análise e a interpretação de resultados econômicos e financeiros.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Brasil, 1964).

Sinergicamente, a Lei Federal Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), impõe a responsabilidade da gestão fiscal ao gestor

público, além de mencionar expressamente a instauração de normas específicas relativas ao controle de custos.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I disporá também sobre:

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

[...]

Art. 50. [...]

[...]

§ 3º A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).

Dessa forma, entende-se que os instrumentos de planejamento dispostos constitucionalmente no artigo 165 da Constituição Federal (Brasil, 1988), no Plano Plurianual de Ação Governamental (PPAG), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), devem ser lineares e integralmente utilizados, refletindo informações sobre os programas de governo (políticas públicas) com metas físicas e orçamentárias. Isso permite mensurar os resultados práticos dos investimentos do Estado nas pautas de governo, bem como o controle gerencial (Maus; Souza, 2020).

No contexto histórico, em âmbito federal brasileiro, a inserção dos sistemas de gestão de custos na administração pública é percebida na década de 1980, quando houve a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ancorado em um plano de contas, na conta única do Tesouro Nacional e na tabela de eventos.

O Siafi é uma ferramenta do governo federal e de diversos estados, que agrega os sistemas de escrituração orçamentária, financeira, patrimonial e de escrituração, funcionando como instrumento de registro e de controle no contexto da contabilidade. Ele permite que os gestores possuam a posição consolidada das contas governamentais em suas diversas ramificações em tempo real (Borges; Pueri; Carneiro, 2012).

Esse sistema, utilizado até a atualidade, cumpre as funções de registro, de banco de dados, de provedor de relatórios contábeis, de pagamento e de controle. A sua introdução nas entidades públicas representou uma revolução na gestão pública

brasileira, pois substituiu a gestão das contas públicas com base na posição do caixa do governo federal em contas bancárias no Banco do Brasil (Borges; Poueri; Carneiro, 2012).

Outro marco ocorreu em 1995, durante o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, quando foi criado o Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), que marcou formalmente a adesão do Brasil ao movimento de reformas gerenciais designado Nova Administração Pública (ou *New Public Management*).

Esse é um modelo de gestão orientado para resultados, que enfatiza a eficiência e envolve a descentralização dos controles gerenciais, proporcionando maior autonomia, responsabilização e flexibilização de procedimentos. Assim, houve a introdução de mecanismos da iniciativa privada na gestão pública, promovendo distinção mais específica entre a formulação e a implementação de políticas públicas e conferindo maior transparência na realização do gasto (Borges; Poueri; Carneiro, 2012).

Afunilando a análise da legislação para o âmbito de Minas Gerais, a Constituição Estadual de 1989, em seus artigos 13 e 40, replica a disposição da Constituição Federal, no que se refere aos princípios da eficiência e da efetividade, e, no artigo 81, correlatamente, menciona a temática do controle interno.

Art. 81 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e as entidades da administração indireta manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas nos respectivos planos plurianuais e a execução dos programas de governo e orçamentos;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta, e da aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado (Minas Gerais, 1989).

A alusão ao controle de custos também é notada nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) anualmente publicadas, apontando como sistemas de acompanhamento de custos o Sistema Integrado de Administração de Materiais e Serviços (SIAD) e o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigplan), em que pese ambos não tenham sido concebidos com a finalidade de apurar a eficiência da gestão dos recursos públicos.

A justificativa para essa afirmativa dá-se por sua incapacidade de oferecer subsídios técnicos aos gestores, como por exemplo, alternativas de reestruturação de processos, de terceirização de serviços, de priorização de atividades ou de locação de equipamentos (Silva, 2017).

Assim como no governo federal, o Siafi foi instituído em Minas Gerais como um sistema relacionado com a gestão de despesas por meio do Decreto nº 35.304/1993, para processamento da elaboração orçamentária, da programação orçamentária e da execução orçamentária, financeira e contábil. Ele tem seus objetivos e funções básicos definidos nos artigos segundo e terceiro da citada norma.

Art. 2º - O SIAFI-MG - tem como objetivos básicos:

I - simplificar, racionalizar e uniformizar a gestão orçamentária e financeira das receitas e despesas;

II - otimizar a administração e o controle dos recursos públicos.

Art. 3º - As funções básicas do SIAFI-MG são as seguintes:

I - elaboração orçamentária;

II - programação da execução orçamentária;

III - execução orçamentária;

IV - execução financeira;

V - contabilização (Minas Gerais, 1993).

Corroborando com a necessidade de gerir custos, em 2020, houve a introdução da ferramenta Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento orçamentário pelo governo de Minas Gerais. Tal ferramenta baseia-se na definição de atividades e entregas para o ano subsequente, precificando cada item necessário às suas concretizações, partindo precipuamente do planejamento e desconsiderando as execuções orçamentárias e financeiras dos anos anteriores (Oliveira, 2020).

Dentre as normas do CBMMG, destaca-se que a gestão de custos foi determinada como pauta estratégica pelo Alto Comando (Minas Gerais, 2023), sendo, portanto, substancial o estudo da metodologia mais adequada para efetivar-se a gestão de custos no âmbito da corporação.

Ainda que essa norma seja recente, a preocupação do CBMMG com a eficiência do gasto público já é relativamente antiga, constando nos planejamentos corporativos desde 2021 e pode ser percebida no Plano de Integridade, ao estabelecer o sub-eixo 2.5 de controle interno (Minas Gerais, 2021a).

## 4.2 Da revisão da literatura

Em análise aos preceitos dos sistemas de custeio, verifica-se que esses objetivam a identificação dos custos das atividades de uma organização, ordenando-os criteriosamente. A variação desses critérios pode ser baseada em departamentos, em atividades ou em outro aspecto, conforme a estrutura organizacional (Hashimoto, 2009).

Nesse sentido, a medida de implementação de uma ferramenta que permita adquirir informações para fornecer aos administradores subsídios para tomadas de decisões mais racionais, transparentes e eficientes tem por objetivo oferecer à sociedade serviços de qualidade com melhor custo (Silva, 2017).

A literatura mostra diversas metodologias de custeio, sendo incorreto afirmar que determinado método é melhor em detrimento de outro. A questão é que todos têm aspectos positivos e negativos quando analisados quanto ao grau de precisão da mensuração e ao tipo e à estrutura organizacional. Assim, o ideal é identificar qual método é mais adequado em determinadas circunstâncias, para subsidiar determinadas decisões (Martins; Rocha, 2015).

Corroborando com essa afirmação, o Ministério do Planejamento, em suas orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no Governo Federal, destaca:

[...] o melhor sistema de custos não é o mais perfeito, mas o que melhor se presta à tomada de decisão. Essa afirmação se associa a duas constatações: em primeiro lugar, desenvolver um sistema de custos em uma organização é tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo; em segundo lugar, diante das inúmeras limitações a que estão sujeitos tais sistemas, cabe maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se as soluções mais simples e que melhor permitam viabilizar informações necessárias à tomada de decisão (Brasil, 2008, p.8)

Em seu trabalho, Hashimoto (2009) considera que o sistema de gestão de custos a ser desenvolvido pela organização deve contemplar “a visão de tal sistema como centro processador de dados, a definição de necessidades gerenciais, a definição dos objetivos a serem atingidos pelo sistema e, por fim, a seleção dos artefatos de gestão de custo a serem utilizados” (Hashimoto, 2009, p.45).

Um aspecto importante a ser observado na discussão do tema é o comportamento dos custos no setor público. Nesse setor, é identificado o fenômeno *reverse cost*, caracterizado pela diminuição da variação dos custos quando aumenta a variação da receita. Outro ponto destacado é a independência de contabilização da receita e do custo no setor público comparado com o privado, já que no último, há vinculação do registro contábil de custos e receitas (Fabre, 2022).

Ainda segundo Fabre (2022), esse comportamento desvinculado de gastos e receitas, com possibilidade de aumento de custos em quedas de arrecadação, é justificado pela Teoria das Finanças Públicas (TFP), uma vez que o governo tem a competência de agir em compensação das falhas de mercado, com vistas à promoção do bem-estar da população (Fabre, 2022).

Giacomoni (2012) ainda considera que para a implantação de sistemas de custos no setor público, além da busca pela metodologia mais adequada, existem barreiras de ordem prática, como o tradicionalismo, a resistência a mudanças, dentre outros. Dessa forma, para o sucesso do sistema de custos, a organização deve adotar uma implementação progressiva, envolvendo diversos setores e níveis organizacionais (Giacomoni, 2012).

Borges entende que o Sistema de Informações de Custos representa uma reforma na administração pública brasileira, quebrando paradigmas, tradições e resistência cultural. Ele tem o papel não apenas de computar custos, mas, ainda, de estimular a fiscalização e incentivar a precisão de lançamentos de dados pelos servidores (Borges; Poueri; Carneiro, 2013).

Percebendo a importância e os objetivos do sistema de gestão de custos, antes da análise propriamente dita das metodologias, a diferenciação de alguns conceitos é importante para melhor compreensão. Nesse sentido, destaca-se que o gasto é a compra de bens ou serviços, o custo é a expressão monetária do consumo, enquanto a despesa é a liquidação, o pagamento financeiro. Infere-se, portanto, que há um lapso temporal entre a ocorrência do custo e a geração da despesa (Martins; Rocha, 2015).

Outro ponto conceitual de destaque é a classificação de custos. Os custos fixos são aqueles não afetados pelo volume de produção ou de entrega de serviços,



de modo que seu aumento não implica em elevação de produção ou de receita. Por essa característica compõem o rol dos custos indiretos (Martins; Rocha, 2015).

Já os custos variáveis são aqueles diretamente afetados pelo volume de produção ou de entrega de serviços em determinado espaço de tempo. Assim, via de regra, entram na composição dos custos diretos, exceto quando sua mensuração é inviável, passando, então, a serem computados como indiretos (Martins; Rocha, 2015).

No serviço público, a produção pode ser entendida como resultados das políticas públicas, com abordagem diferente da iniciativa privada. Assim, ela está diretamente relacionada com os serviços prestados aos cidadãos, primando por eficiência, equidade e justiça (Leal, 2015).

Silva corrobora com essa afirmativa em seu trabalho ao destacar que a gestão de custos no setor público relaciona-se com o desempenho do serviço público em detrimento do controle de estoques ou da apuração de lucros, como se dá na iniciativa privada. Enfatiza, ainda, a importância de conhecer-se os custos das entregas públicas para o alcance do princípio da eficiência, uma vez que essa é a relação direta entre resultados e custos para obtê-los (Silva, 2014).

De forma bastante superficial, a classificação econômica da despesa permite a apuração de gastos do recurso público (Leal, 2015), podendo ser feitas análises das perspectivas de categorias, de grupos de despesas, de elementos, de itens, de fontes, dentre outras (Brasil, 1964).

Entretanto, os dados do Siafi ou do PPAG permitem análise de gastos de qualquer órgão do governo, porém esses sistemas informam apenas despesas e não custos, que são conceitos diferentes já descritos. Portanto, são incapazes de substituir um sistema de gestão de custos (Alonso, 2022).

A literatura mostra que a classificação dos métodos de custeio se divide em grandes ramos ou gêneros. A primeira é o método de custeio variável, que considera apenas os custos variáveis, debitando os custos fixos do resultado do período em que são incorridos (Martins; Rocha, 2015). Nesse ramo, geralmente a alocação do custo aos produtos ou aos centros de custos é feita de forma direta, sem utilização de critérios de rateios (Perez Júnior; Oliveira; Costa, 2003).

O método de custeio direto aloca aos produtos e serviços os custos e despesas diretamente relacionados a eles, baseando-se na separação do custo direto de cada produto daquilo que é necessário à manutenção organizacional (custos indiretos). Dessa forma, a lucratividade é calculada subtraindo-se da receita os custos e despesas variáveis e custos e despesas fixos identificáveis com os produtos (Mauss; Souza, 2020).

Desse modo, “o gestor consegue calcular quanto os produtos e serviços contribuíram para que a empresa possa cobrir seus gastos fixos e, ainda, remunerar seus investidores.” (Pinto *et al.*, 2008, p.47).

Uma pequena variação dessa metodologia é o sistema de custeio variável, no qual o total de custos e despesa fixos são separados e levados integralmente à apuração do resultado do período como despesas do respectivo período. Nesse método, o cálculo da lucratividade é feito pela subtração da receita apenas os custos e despesas variáveis (Mauss; Souza, 2020).

A maior vantagem definida pelos defensores de ambos os métodos, direto e variável, é a visão dos custos fixos, que existem independentemente da fabricação de produtos, como encargos substanciais da empresa e não como encargo de um produto específico (Lima, 2014).

No entanto, dentre as desvantagens, destaca-se a dificuldade de classificação correta entre custos fixos e variáveis, uma vez que existem os custos semifixos e semivariáveis. Do mesmo modo, a subestimação dos custos fixos pode configurar um problema para a capacidade de produção e de planejamento de longo prazo (Mauss; Souza, 2020).

O segundo segmento é o método de custeio por absorção, que se subdivide em parcial, em parcial modificado ou em integral. Esse método de custeio caracteriza-se por apropriar custos fixos e custos variáveis aos produtos. Desse modo, “os produtos fabricados ‘absorvem’ todos os custos incorridos de um período” (Megliorini, 2007, p.20).

O método de custeio por absorção caracteriza-se pela classificação por função das despesas do período dentro do processo de geração de receita (custos de produção, administrativos, de vendas etc.). Dessa forma, são considerados os custos fabris diretos e indiretos, sendo alocados aos produtos de acordo com

critérios de rateio definidos. Em outras palavras, os produtos absorvem todos os custos relativos ao processo produtivo (Pinto *et al.*, 2008).

Mauss e Souza (2020) trazem, ainda, que esse método absorve somente os custos de produção, tanto dos produtos quanto dos serviços, em determinado período, sendo que os demais gastos são computados apenas como despesas referentes ao período avaliado.

Os autores destacam que esse método pode ser falho em muitas circunstâncias, uma vez que a alocação de custos pela premissa básica de rateios pode apresentar-se equivocada devido à subjetividade e à arbitrariedade nesse processo (Mauss; Souza, 2020).

As vantagens de implementação desse método são:

- a) Permite a apuração do custo de cada departamento ou centro de custo;
- b) Agrega todos os custos, tanto diretos como os indiretos, ao objeto de custo;
- c) Possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção;
- d) Sua implementação pode ser menos custosa, por usar critérios de alocação mais simples (Padoveze, 2000; Nakagawa, 2001; apud Mauss; Souza, 2020, p.47).

O terceiro e último ramo abordado é o método de custeio baseado em atividades (ABC), que mensura o custo em todo o processo, o que o torna complexo e dispendioso. Entretanto, tal metodologia é capaz de fornecer informações mais precisas sobre o custo global de um serviço (Mauss; Souza, 2020).

O sistema de gestão de custos ABC tem sua lógica invertida, entendendo que não é o produto ou serviço que consome os recursos, mas que esses são consumidos pelas atividades, as quais são consumidas pelos produtos e serviços. Dessa forma, o ABC foca nos custos indiretos, atribuindo-os mais rigorosamente ao objeto de custo, o que proporciona efetividade de controle e melhor suporte à tomada de decisões (Leone, 2000).

Apesar de voltar seu interesse pelos custos indiretos, o método ABC diferencia-se do sistema de custeio indireto ao reduzir as distorções causadas pelo rateio arbitrário de tais custos, vinculando-os às atividades (Martins; Rocha, 2015).

Em resumo, a metodologia ABC representa uma abordagem analítica voltada

à inspeção do comportamento dos custos com foco nas atividades empresariais, destacando-se por sua capacidade de estabelecer vínculos e relações entre as diversas atividades executadas em uma organização e o consumo de recursos associados a essas atividades.

Um dos principais méritos dessa abordagem reside na sua independência em relação às fronteiras departamentais, tradicionalmente presentes nas estruturas organizacionais, possibilitando, assim, uma visão mais holística e abrangente da dinâmica de custos. Utilizando-se desta metodologia, torna-se possível identificar, de forma precisa, os fatores determinantes que conduzem uma instituição ou empresa a incorrer em custos durante os seus processos de oferta de produtos e de serviços, bem como no atendimento ao mercado e aos clientes (Pinto *et al.*, 2008).

Essa peculiaridade torna o método ABC o mais ajustável às entidades públicas de administração direta, uma vez que a estruturação do orçamento público em programas e ações amolda-se à gestão do custo pelas atividades desenvolvidas (Slomski, 2003).

Entretanto, para o sucesso da implantação da metodologia ABC, é necessário analisar os direcionadores de custo, os quais se constituem na busca pela origem de determinado custo e de sua destinação ao objeto específico causador (Mauss; Souza, 2020).

Nakagawa (2001) define direcionador de custo como sendo uma transação que determina a quantidade de trabalho aplicada em determinada atividade e, através dela, o custo de uma atividade. É conhecido, também, como um evento ou fator causador que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos e é classificado em duas categorias: direcionador de recursos; direcionador de custos de atividades (Mauss; Rocha, 2020, p.54).

Os direcionadores de custos conferem metodologia à alocação de custos, eliminando ou reduzindo as arbitrariedades e subjetividades características do custeio por absorção. Pode-se dizer, então, que eles primam pela lógica de rateio em detrimento da distribuição pura dos custos indiretos baseado no volume de produção, conforme feito no custeio pleno (Mauss; Souza, 2020).

A título de exemplo, Pinto (2008) cita quatro possibilidades de direcionadores de custos: “número de *setups*, número de clientes, quantidade de ordens de compra e distância percorrida entre localidades” (Pinto *et al.*, 2008, p. 57).

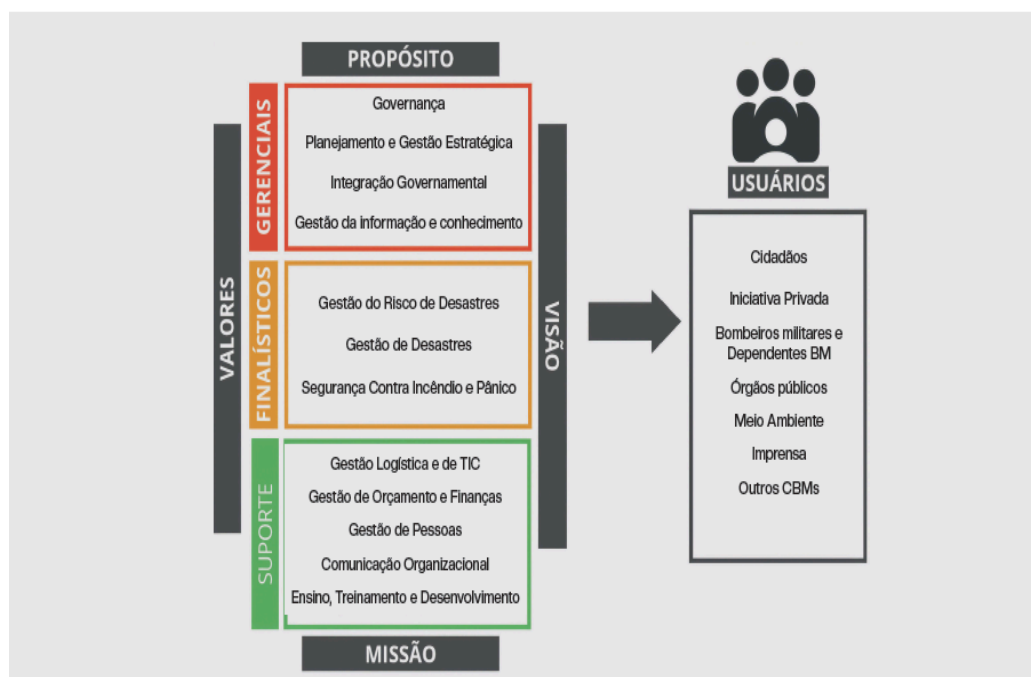
Porém, o estudo dos processos organizacionais é de suma importância para identificar as melhores medições para suas atividades, estabelecendo-se, assim, os direcionadores de custos (Pinto *et al.*, 2008).

Nesse contexto, pela análise dos processos da organização e pela identificação das atividades que os compõem, classificam-se tais atividades em adicionadoras ou não de valor institucional, construindo-se, então, a cadeia de valor (Pinto *et al.*, 2008).

Por abranger os valores agregados pelas atividades desde os fornecedores de insumos até o consumidor final, a cadeia de valores, componente de um sistema de valores, estende a análise de custos além dos limites organizacionais. Com isso, dentro da lógica do método ABC, ela constitui um relevante diferencial dos métodos de custeio por absorção, que trabalham com custos departamentalizados (Mauss; Souza, 2020).

Destaca-se que, de alguma forma, o CBMMG já se alinhou a tais preceitos, quando definiu sua cadeia de valores prevista na Resolução nº 1.151/23, que institui a quinta edição do Plano de Comando, como se vê na Figura 1.

Figura 1 – Cadeia de valor do CBMMG – 2023



Fonte: Minas Gerais, 2023, p. 63.

Por fim, destacam-se os conceitos de resultado financeiro, *Economic Value Added* (EVA) e Resultado Econômico Público (REP).

Caso a organização possua uma Receita Direta Financeira Arrecadada (RDFS), é possível apurar o resultado financeiro, que está diretamente relacionado com o lucro. Caso contrário, é possível apurar apenas o EVA (Mauss; Souza, 2020).

O EVA, por sua vez, preconiza a agregação de valores aos insumos adquiridos por uma empresa. Ele indica a qualidade da gestão de recursos de uma organização, demonstrando a rentabilidade do seu capital empregado, bem como o nível de sua performance (Slomski, 2003).

Assim, o EVA avalia a organização sob a perspectiva da lucratividade além da contabilidade, alcançado a superação do custo de oportunidade do investidor no momento da liquidação do investimento (Mauss; Souza, 2020).

Quanto às organizações públicas, a criação de valor para uma entidade é “quando ela é capaz de prestar serviços para a sociedade cujo valor para o cidadão seja superior ao custo dos recursos consumidos na sua produção e, portanto, contribuem positivamente para o desempenho do governo” (Mauss; Souza, 2020, p. 78).

Para o cálculo do EVA, Cogan *et al.* indicam a seguinte fórmula de cálculo (Mauss; Rocha, 2020, p.80):

$$\text{EVA} = \text{lucro líquido} - \text{remuneração do capital próprio}$$

Já o REP constitui o resultado da diferença entre a receita de oportunidade econômica e o total dos custos identificáveis à sua área produtora no serviço público (Slomski, 2003).

A fórmula de cálculo do REP é demonstrada como (Mauss; Souza, 2020, p.81):

$$\text{REP} = \text{receita de oportunidade econômica} - \text{custos diretos e indiretos}$$

No âmbito público o EVA e o resultado econômico se identificam e podem ser considerados os mesmos, porque ambos utilizam o custo de oportunidade desprezado como base para análise da eficiência e eficácia da gestão e visam criar riqueza sobre o capital investido (Mauss; Rocha, 2020, p.81).

Assim, esses conceitos estão estritamente relacionados com a ideia de *accountability* e eficiência da gestão de recursos públicos, podendo configurar indicadores de desempenho econômico-financeiro.

### 4.3 Dos gastos do CBMMG

Na análise do comportamento dos custos no CBMMG, a partir dos dados extraídos do Portal da Transparência, observou-se que o custo da categoria de despesas correntes, que englobam os grupos de despesas correntes e de despesas com pessoal, representou 94% do gasto consolidado nos exercícios financeiros de 2020 a 2022.

Apesar da evidência da alocação de despesas no custeio institucional em detrimento dos investimentos, para a eleição de uma metodologia de custeio é necessário verificar a classificação dessas despesas, se elas estão diretamente relacionadas, ou não, com o volume de entregas da corporação.

Nesse sentido, foi realizada a investigação da execução de despesa no período consolidado de 2020 a 2022 em nível de elemento-item, avaliando a relação de cada um com seu impacto no quantitativo de serviços prestados pelo CBMMG.

Ao observar a descrição de cada elemento-item e seu valor correspondente executado por dados extraídos do SIAFI, foi analisado se o aumento de volume dos atendimentos do CBMMG implicaria em maior alocação de recursos nele ou não.

Como já elucidado, para os casos afirmativos, a classificação dada foi de custeio direto, e para os casos negativos foi atribuída a classificação de custeio indireto.

Por essa análise foi verificado que 97,41% das despesas liquidadas no referido período foram destinadas a itens de custeio indireto, como demonstra o Gráfico 2.

Isso indica que a maioria esmagadora da alocação de despesas do CBMMG não é relacionada com o seu desempenho ou com a sua capacidade de prestação de serviços à sociedade, comprovando a conclusão descrita na literatura de que “o peso dos custos fixos e indiretos é elevado no setor público.” (Alonso, 2022 p. 139).

Dada a proximidade da ordem percentual de despesas com pessoal ao percentual de alocação de recursos em custeio indireto, infere-se que esse grupo de despesas tem grande responsabilidade no comportamento dos custos do CBMMG.

Cabe, ainda, esclarecer que um percentual muito pequeno, de 0,38%, foi classificado como indefinido por ter descrição genérica, impossibilitando a vinculação das despesas ao desempenho da corporação. Entretanto, pela sua grandeza, este agrupamento de elementos-itens não gera impacto na conclusão sobre o comportamento de custos do CBMMG e na eleição do método de custeio condizente com as características organizacionais da corporação.

Neste estudo sobre o comportamento dos custos da corporação, ainda, foi abordada a perspectiva acerca da distribuição da alocação de despesas por atividades. Para tanto, foi analisada a distribuição das despesas, independentemente de classificação quanto ao tipo de custeio, pelas ações orçamentárias do CBMMG.

Ressalta-se que a alocação de despesas por ações orçamentárias é uma exigência legal, na medida em que se torna imprescindível para a elaboração do PPAG que, por sua vez, tem como base de construção o OBZ.

Corroborando com essa necessidade, a metodologia adotada pela Secretaria de Planejamento e Gestão de Minas Gerais (Seplag MG), desde 2020, para a elaboração do OBZ segue o padrão de definição das atividades planejadas para o exercício seguinte, tendo distribuídos os custos organizados por elementos-itens e, posteriormente, classificados como limiar e incremental.

O Gráfico 1 demonstra o percentual de despesas do CBMMG distribuído por atividades, mensurando os investimentos do governo em ações de políticas públicas específicas e o resultado alcançado.

Nota-se o grande impacto de investimento em “proventos de militares inativos”, “gestão da resposta a desastres” e “gestão da prevenção, mitigação e preparação a desastres”, que somaram 92,42% da despesa total do período consolidado de 2020 a 2022.

Ao correlacionar tais atividades com a cadeia de valor do CBMMG (Figura 1), percebe-se que a maior parte da despesa está relacionada com os processos



finalísticos (gestão do risco de desastre e gestão de desastre) e de suporte (gestão de pessoal).

Considerando que as despesas de pessoal estão incluídas nessa análise, nota-se o direcionamento de investimento de recursos nas atividades desenvolvidas pelo CBMMG, o que, por si só, já infere na lógica do sistema de custeio ABC, ao alocar os custos às atividades em detrimento da divisão por departamentos ou por setores.

#### 4.4 Da análise de periódicos

Iniciando a discussão de análise da aplicabilidade de sistemas de gestão de custo em instituições públicas, no trabalho desenvolvido por Alonso (2022) afirma-se categoricamente que

“Sim, é perfeitamente possível apurar custos no serviço público, ainda que muitos dos produtos da administração pública sejam ofertados em regime de monopólio, que não sejam bens tangíveis, homogêneos, com preços de mercado não definidos e processos de produção estáveis (Alonso, 2022, p.138).

Menezes *et al.* (2023) investigaram as metodologias de custos mais aplicáveis às instituições de ensino superior, revelando que 45% dos periódicos pesquisados em seu trabalho sugerem o método ABC. Foi verificado que houve êxito na utilização dessa metodologia na identificação dos custos de suas atividades, possibilitando comparações entre os dispêndios das atividades meio e fim (Menezes *et al.*, 2023).

Entretanto, esse trabalho demonstra divergências entre os autores pesquisados quanto às sugestões de métodos de custeio ideal para as instituições de ensino superior (Menezes *et al.*, 2023).

Outra possibilidade descrita por Alemão (2013) foi o desenvolvimento de dois módulos com as metodologias ABC e custeio por absorção relacionados com o Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH) da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (Fhemig), associando informação, comunicação e tecnologia aos sistemas de custos (Alemão, 2013).

O trabalho demonstra que os benefícios da metainformação de custos foram além do corte de gastos, promovendo melhoria do desempenho e da prestação de serviços (Alemão, 2013).

O trabalho de Dallora (2007) analisou o sistema de gestão de custos de custeio por absorção do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HCFMRP-USP), sob o prisma de diversas características, incluindo perfis profissionais dos envolvidos nos centros de custos (Dallora, 2007).

Um aspecto interessante observado nesse trabalho é o dado de que os gestores dos centros de custos discordavam de que as informações geradas retratavam a realidade dos gastos. Assim, a autora aponta para a necessidade de revisão do modelo, uma vez que, ao apresentar valores médios com base em volume, dificulta sua utilização para fins gerenciais (Dallora, 2007).

Alguns anos mais tarde, Bonacim e Araujo (2010) também fizeram um trabalho no HCFMRP-USP, que teve por objetivo o estudo da viabilidade de substituição do sistema de custeio por absorção pelo sistema de custeio ABC para esse hospital. Nele foram observados os desafios de implementação do sistema ABC, face à estrutura e à gama de serviços prestados pelo HCFMRP-USP (Bonacim; Araujo, 2010).

Confrontando os dados com o centro piloto instituído no hospital, o qual utiliza a metodologia ABC, a conclusão do trabalho foi de que o sistema de custeio por absorção não permite análise precisa do comportamento dos custos e que o método ABC forneceria melhor gestão, apesar da maior complexidade de implementação em todo o hospital. O autor ainda enfatiza que o sistema de custeio por absorção não é excludente do método ABC (Bonacim; Araujo, 2010).

Nessa lógica, a adoção do sistema ABC mesclado com o método de custeio por absorção foi sugerida para a gestão dos custos do Batalhão de Operações Aéreas (BOA), como forma de busca por redução de custos, aprimoramento de emprego de recursos públicos e avaliação de desempenho no trabalho de Leal (Leal, 2015).

Isso porque a estrutura e o comportamento dos custos do BOA proporcionam a possibilidade do cálculo dos custos das atividades pelo Departamento de

Manutenção, sendo necessário o rateio de outros custos indiretos entre as seções (Leal, 2015).

Contrapondo a essa preleção pela metodologia ABC, Oliveira, Silva e Blanski (2016) concluiu que o método por custeio pleno é o mais indicado para a gestão hospitalar pública, ao pesquisar dois hospitais estaduais no Paraná (Oliveira; Silva; Blanski, 2016).

Os autores destacaram que a metodologia de custeio ABC demanda maiores detalhamentos das atividades por processos de trabalhos e maior organização e disponibilidade de informações, de forma que os hospitais pesquisados não atenderiam a tais exigências. Eles consideram, ainda, que o método de custeio por absorção é a base para implementação de qualquer outro sistema de gestão de custos e que ele já significaria um grande avanço dos instrumentos gerenciais dos hospitais eleitos para a pesquisa (Oliveira; Silva; Blanski, 2016).

Outro estudo que apresenta a viabilidade da implantação do sistema de custos por absorção pleno foi o de Blanski (2015), que objetivou a proposta de um modelo de custeio para a gestão de custos para implantação em hospitais públicos administrados diretamente pelo estado do Paraná.

Nesse estudo, foram avaliados os centros de custos de dois hospitais da rede pública estadual do Paraná, concluindo-se que o modelo de custeio por absorção pleno atenderia às necessidades gerenciais e significaria avanço nos instrumentos de gestão de ambos os hospitais. Outro ponto destacado é que esse sistema proporciona implantação simples e organizada, sem demandar grandes ajustes na estrutura funcional ou tecnológica da rede hospitalar estadual e fornece informações (Blanski, 2015).

A análise da gestão de custos de um hospital filantrópico de médio porte na Zona da Mata mineira demonstrou que, para sua gestão, é utilizado o custeio por absorção distribuído em quatro centros de custos, sendo que o rateio entre os centros é feito por meio de mapas de apropriação.

O trabalho não discute a qualidade das informações para planejamento ou suporte para decisões gerenciais, porém, o autor conclui que para hospitais, o método por absorção com centros de custos não é o mais apropriado, mas configura-se como mais viável (Cardoso; Souza; Palha, 2020).

Outra variante encontrada é a associação de metodologias de custeio, como demonstra o trabalho de Silva (2017). Em análise da metodologia de gestão de custos mais adequada para a Polícia Militar de Minas Gerais (PMMG), foi sugerida a utilização do método de custeio por absorção associado ao custeio variável e, ainda, considerado o REP no sentido de nortear decisões, alinhando-as ao planejamento estratégico da PMMG (Silva, 2017).

Sobre a metodologia ABC, o trabalho concluiu que a sua implantação seria complexa, face à capilaridade e ao portfólio de serviços do órgão (Silva, 2017).

#### 4.5 Conclusão dos resultados

Considerando o direcionamento da legislação vigente atrelado ao contexto histórico de evolução da gestão pública, nos quais são primados o princípio da eficiência, a transparência e *accountability*, infere-se que o sistema de gestão de custos é uma ferramenta essencial para a materialização de tais preceitos no âmbito organizacional.

Entretanto, apesar de décadas de inserção do tema de gestão de custos na própria legislação brasileira, a imaturidade ainda percebida na administração pública federal reflete a pontualidade das reformas, uma vez que enfrenta desafios estruturais como resistência política, necessidade de mudança cultural e falta de visão integrada e de longo prazo na gestão pública (Borges; Poueri; Carneiro, 2012).

A adoção de sistemas gerenciadores de despesas, como o Siafi, o Sigplan ou o SIAD, norteiam o rumo da alocação de recursos nos órgãos da administração pública. Porém, sem desmerecer seu papel fundamental na transparência e na aferição do desempenho físico e orçamentário das instituições, não substituem os sistemas de gestão de custos. Isso pelo fato de que tais sistemas aferem despesas e não custos, o que pode enviesar planejamentos e dados para subsídio de decisões.

Pelo exposto, mostrou-se notória a preocupação institucional do CBMMG quanto à gestão de seus custos, uma vez que ela foi considerada pauta estratégica, demandando o envolvimento de diversos setores da corporação, conforme previsto na quinta edição do Plano de Comando.

Ficou evidenciado, ainda, o comportamento dos custos do CBMMG, demonstrando que a maioria de sua despesa é relativa a custos indiretos, especialmente em despesas com pessoal, bem como a sua alocação em atividades, destacando o grande percentual de investimento nas atividades dos eixos finalístico e de suporte de sua cadeia de valor.

Os trabalhos de análise de sistemas de custos em outras instituições públicas demonstram que, em que pese boa parte dos trabalhos indiquem o método de custeio por absorção para a implementação nas organizações estudadas em detrimento do método ABC, essa escolha dá-se pela complexidade e custo-benefício deste último e não por inadequação de sua metodologia às necessidades institucionais.

Assim, infere-se que a metodologia ABC é a mais elegível à administração pública, dada a característica de supremacia de custos indiretos nesse setor e pelo método demonstrar maior fidedignidade do comportamento de custos, proporcionando maior controle e subsídio para decisões gerenciais.

Destaca-se que, para a implementação de um sistema de custos, é necessário considerar seu custo-benefício, já que há gasto para tal, bem como para a sua manutenção.

Desse modo, infere-se que a adoção da metodologia ABC é capaz de viabilizar o aprimoramento da gestão de custos do CBMMG e sugere-se aprofundamento de estudos quanto às possibilidades de ferramentas ou de sistemas operacionais para gerir os custos do CBMMG, dentro dessa metodologia, assim como estudos acerca da estratégia de implantação do método de gestão de custos ABC no CBMMG.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A preocupação dos legisladores com a qualidade do uso do recurso público e com a transparência na prestação de contas é percebida pela evolução da administração pública brasileira, especialmente a partir da década de 1980. Assim, o planejamento do gasto, bem como a correta alocação de despesas são fatores fundamentais para o cumprimento do princípio da eficiência. É nesse ponto que o

sistema de gestão de custos implementado na organização se configura como um viabilizador do aprimoramento da gestão pública.

Considerando, ainda, a prioridade estratégica estabelecida pelo CBMMG em adotar um sistema de gestão de custos, este trabalho teve por objetivo geral identificar a metodologia desses sistemas, dentre as existentes na literatura, à qual a corporação melhor se adequa, face à sua estrutura gerencial e comportamento de seus gastos. Esse objetivo foi atingido, na medida em que foi possível eleger o método ABC como possibilidade mais indicada à corporação.

Para tanto, houve sucesso no cumprimento dos três objetivos específicos. Primeiro, a análise da estruturação, das vantagens e das desvantagens de cada método de sistema de gestão de custos presente na literatura, bem como sua aplicabilidade ao setor público; segundo, a interpretação do comportamento dos gastos do CBMMG, dentro dos parâmetros estabelecidos pelos métodos de sistemas de custos estudados na literatura, a partir de 2020; e terceiro, a averiguação de periódicos acerca da implementação de sistemas de gestão de custos em outras instituições públicas, a fim de se estabelecerem analogias com o CBMMG.

Para construção deste trabalho, foi estabelecida a hipótese de que um método de sistema de gestão de custos constante na literatura poderia ser adequado ao CBMMG, contribuindo para o aprimoramento de sua gestão de recursos públicos, que foi confirmada nesta pesquisa, uma vez que se evidenciaram congruências entre os preceitos da metodologia ABC e o comportamento dos gastos do CBMMG.

Assim, conclui-se que a implementação do sistema de gestão de custos pelo método ABC configura uma alternativa de solução para o problema inicial, pois mostrou-se viável para aprimorar a gestão de custos do CBMMG, primando pela eficiência e otimizando o planejamento.

Após a identificação do problema, revisão preliminar da literatura, estabelecimento de objetivos e hipótese, dada a necessidade de comparação de modelos, verificou-se que a metodologia mais indicada para a condução deste trabalho seria a revisão sistemática da literatura.

Foram pesquisados conceitos e princípios dos métodos de sistemas de custos na literatura, análise do comportamento dos gastos do CBMMG e estudos de casos de implementação de gestão de custos em outras entidades públicas, que propiciaram uma conclusão fundamentada.

Durante esse processo, foram encontrados inúmeros periódicos acerca do tema, dos quais foram selecionados os mais condizentes com o propósito deste trabalho, mediante os critérios já descritos. Em razão dos vastos conceitos e da necessidade de abordagem de muitas possibilidades, verificou-se que não seria viável o aprofundamento em uma ou outra metodologia de sistema de custos, de modo que todas aquelas identificadas foram tratadas e inseridas neste trabalho apenas como indicativo de viabilidade.

Dessa forma, o presente trabalho identificou a metodologia mais indicada para implementação de sistema de gestão de custos no CBMMG, deixando lacunas no que diz respeito às ferramentas e à estruturação do sistema dentro da organização.

Ressalta-se que este trabalho teve seu escopo limitado ao tempo tanto na busca por periódicos, sendo descartados estudos mais obsoletos, quanto na análise dos gastos do CBMMG, já que a introdução do OBZ no planejamento orçamentário modificou toda a dinâmica do órgão, exigindo novas adequações na proposta orçamentária.

Houve outra limitação no que diz respeito à profundidade de estudo das metodologias, uma vez que para a implantação, de fato, de um sistema de gestão de custos, é necessária a abordagem de diversos aspectos técnicos, o que se configura impraticável para um artigo que examina a gama de metodologias presentes na literatura.

Entretanto, tais limitações não foram impeditivas para a análise da metodologia de gestão de custos mais indicada ao CBMMG nem, tampouco, diminui a relevância deste trabalho, já que essa temática ultrapassa o âmbito econômico e financeiro organizacional, repercutindo na imagem institucional, ao promover maior eficiência e transparência da necessidade e da destinação do recurso público. Nessa ótica, conclui-se, ainda, que a gestão de custos se configura como assessora da tomada de decisões.

Assim, sugere-se como trabalhos futuros o aprofundamento de estudos do método de gestão de custos ABC, no sentido de avaliar o seu custo-benefício para o CBMMG, averiguar a constituição do sistema dentro da estrutura organizacional e as ferramentas de operacionalização.

## REFERÊNCIAS

ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; GONÇALVES, Márcio Augusto; DRUMOND, Heloisa Azevedo. **Estudo da utilização da informação de custos como ferramenta de gestão em organização pública: o estudo do SIGH–custos**. Perspectivas em Gestão & Conhecimento, v. 3, n.1, p. 210-226, 2013.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>. Acesso em: 2 set. 2023.

BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider. **Gestão de custos como instrumento de governança pública**: um modelo de custeio para os hospitais públicos do Paraná. 2015. 149 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. **Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos**: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, v. 44, p. 903-931, 2010.

BORGES, Thiago Bernardo; POUERI, Do Carmo Mario; CARNEIRO Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 47, p.469-491, 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de maio de 2000.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 1964.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de informações de custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília: SEGES, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.



CARDOSO, Antônio Augusto Brion.; SOUZA, Larissa Marocco de; REIS, Anderson de Oliveira.; PALHA, Vinícius Masson. **Gestão de custos em organizações hospitalares: sistemática por centro de custos**. Semina: Ciências Sociais e Humanas, [S. l.], v. 41, n. 1, p. 123–138, 2020. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/seminasoc/article/view/39793>. Acesso em: 2 set. 2023.

COGAN, Samuel et al. **Uma contribuição à utilização do EVA como um modelo de gestão**: interagindo o EVA e o AVC. In: ENAMPAD, 26., 2002, Salvador. Anais... Salvador: Anpad, 2002.

DALLORA, Maria Eulália Lessa do Valle. **Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino**. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://intranet.bombeiros.mg.gov.br/files/tccs/83.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2023.

FABRE, Valkyrie Vieira; ALTAIR Borgert. Comportamento dos custos nos governos locais sob a ótica da Teoria das Finanças Públicas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 24., p.723-738, 2022.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012

HASHIMOTO, Fábio Ogawa. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

LEAL, Karla Lessa Alvarenga. **Análise da Gestão de Custos no Batalhão de Operações Aéreas do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://intranet.bombeiros.mg.gov.br/files/tccs/133.pdf>. Acesso em: 29 set. 2023.

LEONE, Gerorge S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo. Atlas, 2000.

LIMA, Eugénize. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, 2014.

MARTINS Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados – Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2015.

MAUSS, César Volneu; SOUZA, Marcos Antônio. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**. Curitiba: Juruá Editora, 2020.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos Análise e Gestão**. São Paulo: Pearson, 2007.

MENEZES, Abel Smith; GONÇALVES FILHO, Deoclecio Jorge; OURO, Abimael.; OLIVEIRA, Kleber. **Qual seria o melhor modelo para análise dos custos que interferem nas instituições de ensino superior? Uma revisão bibliográfica**

**sobre o tema.** Conjecturas, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 124–141, 2023. Disponível em: <http://conjecturas.org/index.php/edicoes/article/view/2330>. Acesso em: 8 ago. 2023.

MINAS GERAIS. Constituição (1988). **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 1989.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 35.304, de 30 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre a implantação e utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado de Minas Gerais - SIAFI-MG. Belo Horizonte, 1993.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 23.364, de 25 de julho de 2019**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da lei orçamentária para o exercício de 2020. Belo Horizonte, 2019.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 23.579**. Estima as receitas e fixa as despesas do orçamento Fiscal do Estado de Minas Gerais e do Orçamento de Investimento das Empresas controladas pelo Estado para o exercício financeiro de 2020. Belo Horizonte, 2020a.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 23.685, de 7 de agosto de 2020**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da lei orçamentária para o exercício de 2021. Belo Horizonte, 2020b.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 23.751**. Estima as receitas e fixa as despesas do orçamento fiscal do Estado de Minas Gerais e do Orçamento de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado para o exercício financeiro de 2021. Belo Horizonte, 2021a.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 23.831** de 28 de julho de 2021. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da lei orçamentária para o exercício de 2022. Belo Horizonte, 2021b.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 24.013**. Estima as receitas e fixa as despesas do orçamento fiscal do Estado de Minas Gerais e do Orçamento de Investimento das Empresas Controladas pelo Estado para o exercício financeiro de 2022. Belo Horizonte, 2021c.

MINAS GERAIS. **Resolução nº 003, de 8 de fevereiro de 2000**. Aprova as normas de administração financeira, contabilidade e auditoria do Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2000.

MINAS GERAIS. **Resolução nº 1.151, de 29 de agosto de 2023**. Aprova e institui a 5ª edição do Plano de Comando no CBMMG. Belo Horizonte, 2023.

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

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; SILVA, Christian Luiz da; BLANSKI, Márcia Beatriz Schneider. **Gestão de custos como instrumento de governança pública: um**

modelo de custeio para os hospitais públicos. *Crítico Libre*, v. 14, n.24, p.57-87, 2016.

OLIVEIRA, Felipe Augusto Maciel de Faria Mota. **Análise da implementação da metodologia do orçamento base zero no Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais para o exercício financeiro de 2020**. Monografia. Belo Horizonte, 2020.

PADOVEZE, Clóvis Luís. O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, São Paulo, v.12, p.42-58, jun. 2000.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves *et al.* **Gestão de Custos**. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ROCHA, A. C. & Quintiere, M. M. R. **Auditoria Governamental**. Uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Adriane Cristina da Silva. **A Implantação do Sistema de Custos no Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais**. 2014. 36f. Artigo(CHO) - Belo Horizonte, 2014.

SILVA, Thiago Vicente de Paula e. **Gestão de Custos na PMMG: adequabilidade ao Plano Estratégico 2016-2019**. Belo Horizonte, 2017. Monografia (Especialização em Segurança Pública) - APM, 2017.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.