

Cost Management In Public Administration: A Case Study Of The Department Of Water And Sewage (DMAE) Of The Municipality Of Porto Alegre – RS

Marco Antônio Mascarenhas De Souza Lopes, Daniel Arruda Coronel
(Programa De Pós-Graduação Em Administração Pública, Universidade Federal De Santa Maria, Brasil)
(Programa De Pós-Graduação Em Administração Pública, Universidade Federal De Santa Maria, Brasil)

Resumo:

A gestão de custos na Administração Pública vem assumindo papel cada vez mais relevante, seja pela necessidade de aperfeiçoamento constante no gerenciamento do gasto público, ou pelo controle gerencial, ou mesmo pela transparência ou auxílio na tomada de decisões. Nesse sentido, o objetivo deste estudo é analisar o sistema de custos do Departamento Municipal de Água e Esgotos (Dmae) de Porto Alegre – RS, autarquia municipal que presta os serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e que realizou a implementação de um sistema de gerenciamento de custos. A pesquisa realizada na estrutura administrativa citada deu-se a partir das suas atividades e direcionadores de custos. A partir das informações geradas com a utilização do método do Activity Based Costing (ABC) é possível mensurar os custos e propor soluções, constituindo-se em uma ferramenta útil ao gestor e fidedigna para a sociedade, sendo identificadas melhorias e veracidade na informação contábil. A pesquisa é, portanto, qualitativa, exploratória e bibliográfica com estudo de caso sendo elaborado um questionário, composto de questões relacionadas ao objetivo da pesquisa. Os resultados destacam que a implementação do sistema de custos no Dmae possibilitou ganhos na geração de informações que auxiliam a autarquia na precificação, na estimativa de perdas e na redução de custos. O estudo sugere que, para alcançar resultados ainda mais expressivos, faz-se necessário o constante aperfeiçoamento e expansão do sistema, pois tem especial potencial de contribuir com uma gestão pública mais eficiente e eficaz.

Palavras-chave: *Administração pública. Gestão de Custos. Saneamento básico. Custeio baseado em atividades.*

Date of Submission: 19-10-2024

Date of Acceptance: 29-10-2024

I. Introdução

A Administração Pública tem como objetivo a defesa dos direitos e interesses da sociedade, devendo desempenhar suas competências sempre observando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Neste contexto de busca pela qualidade e eficiência na estrutura organizacional, em que deve prevalecer a adoção de processos e procedimentos de maneira racional, de modo a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social, surgiram nos últimos anos diversas normativas determinando e recomendando a implantação de sistemas de controle de custos no setor público.

A gestão de custos pode ser definida como um ramo da contabilidade, em que o objetivo é o controle e mensuração dos recursos investidos por uma empresa privada ou órgão público na produção/disponibilização de um bem ou serviço, de maneira a identificar quanto e como se gasta recursos financeiros para realizar determinada atividade ou produzir determinado bem. (PAULA; CORRÊA; SILVA, 2019)¹

Esse sistema surgiu como um importante instrumento de maior eficiência e economicidade na administração pública, permitindo a análise de dados e a aferição de custos de produtos e serviços que serão disponibilizados à comunidade.

Ainda que medida importante, descrita, estabelecida e recomendada em diversos instrumentos jurídicos, a implantação da gestão de custos mostra-se ainda tímida na Administração Pública. Neste sentido, estabelecer um sistema de gestão de custos no setor público bem-organizado e estruturado pode auxiliar na avaliação das políticas públicas, na tomada de decisões dos gestores públicos e promover economia de recursos, possibilitando o seu direcionamento aos serviços que de fato são importantes e geram resultados para a sociedade.

A Prefeitura Municipal de Porto Alegre vem implementando sistematicamente o sistema de custos em suas unidades, sendo pioneira neste tipo de análise computadorizada na gestão pública. O sistema visa auxiliar os gestores na tomada de decisão e otimização de recursos, dando maior transparência promovendo o conhecimento interno, alinhado ao planejamento estratégico. Os dados de custos são extraídos de sistemas estruturantes informatizados utilizados pelo município. A partir deles, a metodologia é aplicada e transformada no modelo *Power BI*, no qual o gestor consegue visualizar todos os gastos por meio de um painel de informações.

Seguindo esta temática, este trabalho analisa o Projeto realizado pela Contadoria-Geral do Município em conjunto com o Departamento Municipal de Água e Esgoto (Dmae) para a apuração dos seus custos, com base nos três eixos de serviços prestados atualmente: abastecimento de água potável; esgotamento sanitário; drenagem e manejo das águas pluviais urbanas. Sendo que a apuração é realizada por ferramenta desenvolvida para alocação e modelagem dos centros de custos aos serviços e às regiões do município, considerando seis sistemas de abastecimento de água e dez sistemas de esgotamento sanitário.

É da responsabilidade do Departamento fiscalizar e manter esses serviços, além de planejar e promover, de forma constante, seu melhoramento e ampliação, garantindo a infraestrutura necessária para o crescimento sustentável da cidade.

Além disso, a utilização de sistemas de custos, como o proposto neste estudo, contribui também para a transparência, o controle externo e a tomada de decisões gerenciais.

O presente trabalho está estruturado em cinco seções, além desta introdução, a segunda aborda o referencial teórico, a terceira detalha os procedimentos metodológicos adotados para a consecução dos objetivos; a quarta apresenta e discute os resultados obtidos, e a última contém as conclusões.

II. Revisão Bibliográfica

A gestão de custos tem como principal objetivo garantir a sustentabilidade financeira e fornecer subsídios aos gestores no processo decisório, isso, porque, a partir dessas informações é possível escolher a melhor alternativa para instituição e/ou manutenção de uma atividade a menor custo, sem perda da qualidade (SOUZA et al., 2011)².

Dessa forma, a gestão de custos toma grande importância nas organizações públicas, pois a partir disso se obtém mais uma forma de avaliar o desempenho de programas de governo. Ou seja, o planejamento e o controle de custos no setor público são ferramentas aliadas para a superação de desafios e promoção de mudanças sociais e políticas, para além de sua contribuição no processo e decisão de políticas dos gestores (SANTOS, 2011)³.

A legislação brasileira possui um amplo arcabouço em relação ao tema gestão de custos na contabilidade pública, sendo a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, um dos mais importantes marcos regulatórios, ao estabelecer a obrigatoriedade em dispor de “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” e de manter “sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Para a mensuração de custos, a contabilidade se utiliza de “métodos de custeio”, que são modelos criados para a aferição sendo atribuídos aos produtos e serviços como, por exemplo, custeio por absorção e custeio baseado em atividade.

O método de custeio baseado em atividades, mais conhecido como ABC, analisa o comportamento dos custos com base nas atividades, estabelecendo relação entre as atividades que são realizadas e o consumo de recursos para a produção dos bens e/ou serviços. O ABC é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos (MARTINS; ROCHA, 2003)⁴. Um sistema de custeio baseado em atividade, primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custos. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custos consomem atividades. O Custeio Baseado em Atividades, é o que mais se aplica às entidades públicas, pois é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades.

Segundo Andrade et al. (2004)⁵ o método de custeio por ABC é superior ao método por absorção, pois fornece informações gerenciais mais fidedignas, atende aos princípios fundamentais de contabilidade, identifica onde há maior volume de recursos e se esses estão agregando valor ao produto ou não, entre muitos outros benefícios.

O Departamento Municipal de Água e Esgotos (Dmae), objeto do estudo, constitui-se em uma autarquia municipal da Prefeitura de Porto Alegre, criada no dia 15 de dezembro de 1961, sendo o órgão responsável pela captação, tratamento e distribuição de água, bem como pela coleta e tratamento do esgoto sanitário (cloacal). Desde maio de 2019, também incorporou ao seu escopo a manutenção do sistema pluvial e, a partir de 2021, os projetos e obras de drenagem da Capital Gaúcha.

Inicialmente, para a implementação da gestão de custos na autarquia objeto de estudo, a Prefeitura de Porto Alegre realizou a contratação de uma Consultoria Técnica Especializada em Sistemas de Custos Amparados na Metodologia ABC. Ela desenvolveu um relatório sobre a arquitetura do sistema de custeio proposto para o DMAE, indicando os módulos propostos na estruturação do método, as fases e a própria implementação. A modelagem conceitual proposta baseou-se no diagnóstico realizado e também na disponibilidade das informações para definição das bases quantitativas dos objetos de custos.

A estruturação adequada de um sistema de custeio serviu como parâmetro não apenas para tarifação dos serviços prestados, mas também para quantificação econômica dos processos operacionais e administrativos das

organizações, contribuindo diretamente para a tomada de decisão com base em indicadores operacionais e econômicos. O objetivo foi de auxiliar a geração de ações de melhoria com enfoque no equilíbrio financeiro das operações da empresa, possibilitando a estratificação desta informação e uma assertividade e confiabilidade na tomada de decisões estratégicas.

Para alcançar este objetivo, diversas fases de implementação foram superadas, consolidando e divulgando seus resultados em cada uma delas, contribuindo para o desenvolvimento de uma cultura organizacional a fim de promover a atualização constante deste modelo e a utilização das informações oriundas deste projeto. Com base nisto, seis fases de implementação são sugeridas, conforme Quadro 1, a seguir.

Quadro 1 – Fases de Implementação do Modelo de Custeio DMAE

Fase	Descrição
Modelagem Piloto	Estruturação do sistema de custeio em planilha eletrônica a fim de testar a aderência da metodologia com a realidade do DMAE.
Operacionalização inicial do Método ABC	Esta fase consiste no processo de implementação do sistema de custeio em software, sendo que a estruturação das necessidades está apresentada na etapa anterior deste relatório.
Alinhamento Orçamentário	Alinhamento do processo de estruturação do sistema de custeio com o processo de orçamentação do Dmae, incorporando etapas específicas para classificação de rubricas, dos custos de pessoal e dos custos de imobilizado.
Processo de Reavaliação Tarifária	Um dos objetivos do sistema de custeio é possibilitar uma avaliação coerente da aderência dos preços praticados com a estrutura de custos da instituição. Esta fase permite este desdobramento, possibilitando análises específicas sobre o preço praticado.
Processo de Melhoria Contínua e Reavaliação do Sistema	Um sistema de custeio é um modelo evolutivo, que deve melhorar constantemente sempre que houver novos relatórios a serem utilizados ou novos processos a serem inseridos. Esta rotina possibilita uma estratificação constante em função da necessidade e relevância.
Implementação do Módulo de Clientes	Estruturação de módulo extra no sistema de custeio, capaz de analisar e custear diferentes grupos de clientes, conforme diferentes consumos e valores dos mesmos.

Fonte: Departamento de Água e Esgoto de Porto Alegre.

O cronograma foi estruturado em semestres e considerou que a finalização da operacionalização inicial do método ABC ocorre com a implementação plena do sistema de custeio desenvolvido no *software* pelo DMAE. Desta forma o processo foi finalizado no primeiro semestre do ano de 2019. A fase seguinte, Alinhamento Orçamentário, tem seu início e fim vinculado ao processo de orçamentação da instituição, estimado para o segundo semestre de 2018 e primeiro semestre de 2019.

Após a implementação do sistema de custos em *software*, já com os novos parâmetros e direcionadores gerados durante o processo de orçamentação, durante o ano de 2019 a equipe de custos do DMAE analisou os valores obtidos e utilizou estes conceitos para aprimorar o processo de reavaliação tarifária, contribuindo para a análise da aderência dos preços praticados.

Durante os anos de 2019 e 2020, tornou-se esta fase um programa constante dentro da instituição, sugeriu-se a revisão de alguns pontos importantes no sistema de custeio desenvolvido, trabalhando-se em atualizações e melhorias que não foram possíveis devido à falta de bases de dados e de informações confiáveis para eventuais estratificações. A seguir as fases de implementação serão detalhadas:

A Fase 2 do plano de implementação contempla a operacionalização inicial do Método ABC no software, contemplando as fases A, B, C, D e E da arquitetura do sistema de custeio. Nesta fase se valida todas as bases de dados implementadas em sistema, conforme arquitetura e o piloto do modelo.

Para uma implementação adequada, sugeriu-se uma série de etapas a fim de garantir a qualidade da informação do sistema de custos.

Toda estruturação realizada durante esta fase de implementação do sistema de custeio se deu em planilha eletrônica e a estruturação para implementação visa auxiliar e facilitar o processo de implementação no *software* pelo DMAE.

Importante referir que o projeto foi modelado em 2017 por uma consultoria e sofreu mudanças através de equipe própria do Dmae, onde a tradução para o sistema *Power BI* vem ocorrendo por etapas.

Desde 2020 o DMAE participa de um projeto estruturante do Município de implementação de um sistema de custos para toda a Prefeitura. Além dos sistemas internos do Departamento, a Autarquia passou a contar com a equipe técnica da área de custos que vem centralizando as informações dos diversos sistemas em uma única ferramenta de relatórios, o Power BI, que é utilizada para fins de gestão, controle e tomada de decisões.

III. Metodologia

Para atingir os objetivos propostos, a presente pesquisa adotou uma abordagem de cunho qualitativo, categorizando-se quanto a sua natureza como um estudo de caso, cujos resultados são apresentados e analisados de forma descritiva.

Para a coleta dos dados, além da pesquisa bibliográfica, utilizou-se como técnica de investigação a aplicação de um questionário, com questões fechadas e abertas. Portanto, a pesquisa foi desenvolvida a partir de dados primários, coletados a partir do questionário elaborado pelo autor, e dados secundários, coletados de pesquisa bibliográfica.

Ainda em relação aos objetivos propostos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória uma vez que parte de uma visão geral de um fato buscando o detalhamento de conceitos sobre determinado tema, objeto do estudo. Conforme Raupp e Beuren (2006)⁶, a pesquisa exploratória busca o conhecimento em profundidade do tema, de maneira a torna-lo mais claro e de elaborar questões para o estudo.

O estudo de caso foi utilizado como método neste estudo, tendo em vista que o objetivo geral consiste em analisar o sistema de custos do Departamento Municipal de Água e Esgotos de Porto Alegre – RS. Assim, conforme Yin (2015)⁷, por tratar-se de uma investigação empírica que tenta entender esse fenômeno real e contemporâneo, o estudo de caso pode ser utilizado. Para Yin (2015)⁸, o estudo de caso é relevante quando o objetivo do estudo é explicar como e por que algum fenômeno funciona. Para esse autor, quando a questão exige uma descrição ampla e profunda, o estudo de caso é método adequado.

A coleta dos dados foi realizada a partir de múltiplos procedimentos: análise documental, de legislação sobre o tema e da aplicação de um questionário com questões estruturadas e semiestruturadas.

A aplicação de questões abertas teve como principal objetivo identificar a percepção dos gestores da autarquia quanto à implementação da gestão de custos. Para Baker (2001)⁹, essa estratégia busca entender fatos e comportamentos, além de determinar opiniões e atitudes de uma população, baseada em uma amostra.

No presente caso, o questionário foi enviado ao público-alvo por meio eletrônico, tendo em vista a dificuldade de agendamento para aplicação do questionário pessoalmente pelo pesquisador. O questionário foi enviado no dia 09 de agosto de 2024 e devolvido pelos respondentes em 19 de setembro de 2024. Definiu-se como critério primário o vínculo de cargo em gestão de custos na autarquia em estudo e fora dela. Os dados primários são aqueles que apresentam relação física direta com os fatos analisados (RICHARDSON, 1999)¹⁰. Foram selecionados para responder a pesquisa 3 servidores da autarquia e 2 servidores da Contadoria do Município.

A interpretação dos dados coletados a partir da aplicação do questionário foi feita através da análise descritiva. Quanto à análise dos dados coletadas a partir questões abertas, foi aplicada a técnica de análise de conteúdo, com base no referencial proposto por Bardin (2016)¹¹. Essa estratégia caracteriza-se como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, utilizado para descrever e interpretar o conteúdo de documentos. Esse método auxilia na interpretação das mensagens e na compreensão de seus significados, possuindo três fases fundamentais: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados (BARDIN, 2016)¹².

Por fim, a síntese dos resultados foi disposta com a finalidade de apresentar uma visão geral da implementação do sistema de custos no DMAE, identificando as dificuldades e os resultados obtidos no órgão, além de propor um direcionamento para pesquisas futuras.

IV. Análise E Discussão Dos Resultados

Nesta seção aborda-se os dados coletados através do questionário com questões semiestruturadas sobre o perfil do entrevistado, gestão de custos, práticas gerenciais e grau de satisfação com suas análises.

A primeira dimensão, objeto da análise é quanto ao perfil do entrevistado. Verifica-se que os entrevistados são servidores do Departamento de Água e Esgoto e também da Contadoria do Município. A seleção desses agentes públicos foi justificada como adequado, uma vez que todos trabalham com gestão de custos nos seus setores.

O perfil dos entrevistados está sintetizado no Quadro 2 a seguir:

Quadro 2 – Perfil dos Entrevistados

E1	Diretoria de Gestão Administrativa Dmae	Cargo de Economista	Formação em Ciências Econômicas, pós-graduação em Economia do Desenvolvimento, Engenharia Econômica e Análise Gerencial de Custos
E2	Assessora de Gestão de Estratégia do Dmae	Cargo de Administradora	Formação em Administração de Empresas e Análise de Sistemas, pós-graduação em Economia do Desenvolvimento, Engenharia Econômica e Análise Gerencial de Custos
E3	Contadoria Geral do Município	Cargo de Auditora de Controle Interno	Formação em Ciências Contábeis e Administração de Empresas com pós-graduação em Ciência de Dados
E4	Gerência Financeira da do Dmae	Cargo de Economista	Formação em Economia, pós-graduação em Economia do Desenvolvimento, Engenharia Econômica e Análise Gerencial de Custos

E5	Secretária de Finanças do Município – Equipe de Custos	Cargo de Auditor de Controle Interno na função de Chefe de Equipe de Custos	Formação em Ciências Contábeis e Administração de Empresas e pós-graduação em Ciência de Dados
-----------	--	---	--

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Nota-se que todos os entrevistados e envolvidos com a gestão de custos no Dmae possuem formação acadêmica em nível superior em área de conhecimentos aderente a atuação profissional, o que demonstra comprometimento e engajamento do órgão com a qualificação e a qualidade da equipe que gera as informações contábeis.

Todos os entrevistados responderam positivamente quanto a existência de uma unidade organizacional responsável pela gestão de custos nos seus setores. As informações integram com a contabilidade financeira, existe um *software* para cálculo de custo, operacionalização e controle interno que auxilia a gestão. Em termos de custos a apuração considera a separação dos custos fixos e variáveis, os diretos e indiretos, apura os custos dos setores. A partir da Contadoria Geral o sistema de custos atual já vem sendo utilizado há cerca de 4 (quatro) anos. Dentro da Contadoria que integra à Secretaria da Fazenda, existe um setor de custos com uma equipe composta por 2 (duas) pessoas. Este setor foi responsável primeiramente pela implantação da metodologia nas demais secretarias e autarquias. No longo prazo, tem-se a expectativa de atuar no auxílio a gestão de custos nestas estruturas.

As atividades mais importantes realizadas pelo Dmae são captação, tratamento e distribuição de água, coleta, condução e tratamento de esgotos, manejo de águas pluviais urbanas.

No caso do Dmae existe uma assessoria com status de coordenação responsável subordinada à Gerência Financeira e responsável pelo planejamento, execução orçamentária e gestão de custos do Departamento. No caso do Dmae este setor trabalha com 4 (quatro) pessoas. Quanto a sistemática de custos, no setor é utilizado o método de custeio ABC desde 2017.

Importante salientar que a partir do ano de 2020, o Dmae participa do projeto de implementação de um sistema de custos para o Município, que passou a contar com equipe própria para o setor de custos que centraliza as informações por centros de custos dos mais diversos sistemas que utiliza.

Com relação ao grau de satisfação dos respondentes, em uma escala tipo *Likert* de 5 pontos, o estudo apontou que os respondentes possuem grau alto de satisfação com: (a) aplicabilidade do método de custeio (média 3,4); (b) as informações geradas para apoio de decisões (média 3,6); (c) informações geradas para fins de controle (média 2,8); e (d) informações geradas para fins de transparência (média 3).

Segundo o estudo de Frezatti et. All (2020)¹³, o maior nível de satisfação dos usuários da informação contábil permite o aperfeiçoamento do processo de geração de informações.

Também destaca-se que em grande parte das vezes há pouco uso das informações para a gestão das organizações, sendo utilizadas na maioria das vezes apenas para cumprimento das regulamentações (VERBEETEN, 2011)¹⁴, no entanto, verifica-se que no caso do Dmae as informações geradas a partir da mensuração dos custos estão sendo utilizadas pelos gestores no processo da tomada de decisão, pois foi atribuída uma boa nota, próximo ao máximo, em relação aos entrevistados na Autarquia.

O sucesso da implantação do sistema de custos pelas entidades públicas não depende apenas da exigência legal nem do rebuscamento de sua estrutura conceitual, é essencial que os usuários percebam a utilidade da informação para controle e melhoria de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão (MACHADO; HOLANDA, 2010)¹⁵.

Conforme Pereira e Silva (2003)¹⁶, a busca pelo controle de custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que promoveria uma distribuição mais eficiente dos gastos, de forma a atender o maior número de “clientes”.

Também, importa referir que a transparência no setor público é um objetivo das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NICSP, além de ser instrumento de controle por parte da sociedade. Assim, se as informações constantes das contas públicas não forem confiáveis, íntegras, compreensíveis e comparáveis, não poderão ser utilizadas como instrumento de transparência, planejamento e controle social (GONÇALVES et al., 2010)¹⁷.

Com relação aos principais resultados alcançados com a implementação do sistema de custos, as respostas mais frequentes dos entrevistados estão descritas no Quadro 3 a seguir:

Quadro 3 – Principais resultados alcançados

Resultado alcançado	Entrevistado
Relatórios Analíticos sobre custos	E3; E5
Suporte para Precificação	E1; E3; E4; E5
Estimativa monetária das perdas de água na distribuição	E1; E4
Suporte para redução de custos	E3; E4; E5
Estimativa dos subsídios cruzados entre os serviços	E1; E4

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Os entrevistados 3 e 5 apontaram como resultados do processo de implementação a geração de relatórios analíticos sobre custos. Esse é um importante ganho, tendo em vista que anteriormente à implantação do sistema, esses relatórios não eram elaborados.

O suporte para a precificação, que no caso específico do Dmae é utilizado para cálculo da tarifa também foi um ponto destacado pelos respondentes. A partir da implementação do sistema é possível a verificação do custo médio dos serviços de água e esgotos para o município, de forma global, e a apuração do custo médio por sistema de abastecimento de água e esgotamento sanitário de forma regionais, considerando a disposição operacional dos sistemas. Também, o sistema permite a apuração da estimativa monetária das perdas de água na distribuição.

O sistema também é capaz de gerar informações valiosas para a redução de custos como, por exemplo, de energia elétrica. Segundo Cardoso (2024, *apud* LUTILSKY et al., 2012)¹⁸ o controle e a redução de custos são alguns dos propósitos das informações de custos. Além disso, destaca a importância de relatórios sobre custos para auxílio dos gestores no processo decisório.

A estimativa dos subsídios cruzados entre os serviços, entre as regiões do município (o que significa dizer entre os sistemas operacionais), os subsídios tarifários e não tarifários dos maiores bairros do município (correspondente aqueles com maior economia) e de renda mais elevada para aqueles de menor renda também é um importante resultado obtido com a gestão de custos.

O subsídio cruzado consiste em um subsídio ao consumo embutido na própria estrutura da tarifa paga pelo usuário. Há a prática de subsídio cruzado entre consumidores quando um grupo de consumidores paga um valor superior ao custo unitário do serviço e esse superávit é revertido para oferecer tarifas inferiores ao custo a outros grupos de consumidores (GTZ, 2009)¹⁹.

Além dos resultados descritos no quadro, também foram citados como resultados do sistema a geração de evidências da necessidade de readequação da estrutura tarifária para atendimento das metas de universalização dos serviços.

Nesse sentido, é possível verificar que a implementação do sistema de custos trouxe importantes resultados para a administração e que a geração dessas informações deve ser incentivada, pois tem especial potencial de contribuir com uma gestão pública mais eficiente e eficaz.

V. Conclusões

O referido estudo teve como objetivo analisar o sistema de custos do Departamento Municipal de Água e Esgotos (Dmae) de Porto Alegre – RS, autarquia municipal que presta os serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto e que realizou a implementação de um sistema de gerenciamento de custos.

Em um cenário onde a gestão de custos na Administração Pública vem assumindo um papel preponderante em razão da necessidade do controle gerencial, do gerenciamento do gasto público, da transparência ou mesmo no auxílio na tomada de decisões, a pesquisa realizada tem o condão de contribuir com o ente público e também com os estudos acadêmicos.

Assim, como a Prefeitura de Porto Alegre, através da Contadoria, também o Dmae vem com sua equipe técnica da área de custos centralizando e padronizando as informações com a utilização do método do *Activity Based Costing* (ABC) por centros de custos dos diversos sistemas em uma única ferramenta que realiza a extração de relatórios. Esta ferramenta, conhecida como *Power BI* tem auxiliado ao gestor na análise de dados e na tomada de decisões.

A título de exemplificação, segundo dados do sistema de 2022, 46,6% do total de serviços atendidos se referiram aos de água e 53,8% aos de esgotos. A utilização do tempo entre o atendimento com a abertura do protocolo de solicitação do serviço até a sua conclusão, percentualmente foram, respectivamente, 42,1% e 57,9% para água e esgotos. Isso significa dizer que os maiores custos e encargos estão alocados para esgotos, em relação à água. Ainda, estima-se que o custo médio dos esgotos é 25% superior ao custo unitário da água.

Ainda nesta perspectiva é necessário, portanto, a definição e a aplicação de métodos de custeio. Ao final, os objetos de custos se resumem às estimativas pelos serviços prestados pela autarquia.

De outro lado, por ocasião da aplicação do questionário, todos os respondentes relataram dificuldades para implantação do sistema de custos. As principais foram: a) o atual estágio de implantação em alguns locais; b) falta de cultura organizacional; c) falta de suporte da alta gestão; d) dificuldade em relação a centralização de informações, dada a quantidade de sistemas fragmentados/não integrados da Prefeitura, bem como a estrutura mínima/granularidade insuficiente para a alocação dos custos com os principais fatores causais dos mesmos; e) diferentes realidades nas secretarias; f) falta de objetividade.

A pesquisa naturalmente apresenta limitações do ponto de vista metodológico tais como a amostra ser pequena, devendo, entretanto, ser considerado que a existência de um setor de custos nos setores da administração pública em praticamente todas as esferas releva-se ainda tímida, porém em crescimento. Nesse sentido, em caso de ampliação da amostra para outros setores, não necessariamente, somente aqueles que trabalham com custos,

além de permitir um aumento qualitativo e quantitativo do estudo poderiam ser captados outros fatores relevantes, a fim de comparar os resultados e confirmar os resultados obtidos.

Por fim, em razão da importância do tema e como apontado neste trabalho, a existência de um sistema de custos contribui com diversos fatores para a administração pública como transparência, controle e eficiência, sugere-se, portanto, a ampliação do estudo.

Referências

- [1]. Paula, S. De; Corrêa, V.; Silva, A. Da. A Contabilidade De Custos E Seu Destaque Na Gestão. Organizações E Sociedade, V. 8, N. 9, P. 125-139, 2019.
- [2]. Souza, A. A.; Santo, D. E.; Aquino, J. A. L.; Silva, R.; Menezes, M. B. C. A Importância Da Ética Para O Profissional Contábil. Cadernos De Graduação Ciências Humanas E Sociais, Aracaju, V. 13, N. 14, 11-27, 2011.
- [3]. Santos, W. V. D. Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica E Gestão Do Sistema. In: Congresso Consad De Gestão Pública, 4., Brasília, Df: 25 A 27 De Maio De 2011. Anais... 2011.
- [4]. Martins, E.; Rocha, W. Contabilidade De Custos. São Paulo: Atlas, 2003. Vol. 9.
- [5]. Andrade, N. De A.; Batista, Daniel Gerhard; Sousa, Cb De. Vantagens E Desvantagens Da Utilização Do Sistema De Custeio Abc. I Seminário De Gestão E Negócio, 2004.
- [6]. Raupp, F. M.; Beuren, I. M. Metodologia Da Pesquisa Aplicável Às Ciências. Como Elaborar Trabalhos Monográficos Em Contabilidade: Teoria E Prática. São Paulo: Atlas, 2006. P. 76-97.
- [7]. Yin, Robert K. Estudo De Caso: Planejamento E Métodos. Trad. Cristhian Matheus Herrera. 5.Ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- [8]. Yin, Robert K. Estudo De Caso: Planejamento E Métodos. Trad. Cristhian Matheus Herrera. 5.Ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- [9]. Baker, M. J. Selecting A Research Methodology. The Marketing Review, V. 1, N. 3, P. 373-397, 2000.
- [10]. Richardson, R. J. Pesquisa Social: Métodos E Técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.
- [11]. Bardin, Laurence. Análise De Conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2016.
- [12]. Bardin, Laurence. Análise De Conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2016.
- [13]. Frezatti, Fábio; Aguiar, Anderson Braga De; Rezende, Amaury José. Relacionamento Entre Atributos Da Contabilidade Gerencial E Satisfação Do Usuário. Ram. Revista De Administração Mackenzie, V. 8, P. 128-161, 2020.
- [14]. Verbeeten, Frank Hm. Public Sector Cost Management Practices In The Netherlands. International Journal Of Public Sector Management, V. 24, N. 6, P. 492-506, 2011.
- [15]. Machado, N.; Holanda, V. B. Diretrizes E Modelo Conceitual De Custos Para O Setor Público A Partir Da Experiência No Governo Federal Do Brasil. Revista De Administração Pública, V. 44, N. 4, P. 791-820, Jul./Ago. 2010.
- [16]. Pereira, J. R. T.; Silva, A. C. Da. A Importância Da Implantação De Sistema De Custos Para A Gestão Do Setor Público. In: Congresso Brasileiro De Custos – Abc. Anais... 2003.
- [17]. Gonçalves, A. O. Et Al. Da Secretaria De Saúde Ao Conselho: Análise De Relatórios De Prestação De Contas Com Base Nas Características Qualitativas Da Informação Contábil. Revista De Contabilidade E Organizações (Rco), Fea-Rp/Usp, V. 4, N. 8, P. 97-111, Jan./Abr. 2010.
- [18]. Cardoso, Giuliano; Rodrigues, Evaldo. Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise Da Informação De Custos À Luz Da Percepção Dos Gestores Públicos. Bbr, Braz. Bus. Rev. – Fucape, Espírito Santo, 21(1), E20211158, 2024
- [19]. Gtz - Deutsche Gesellschaft Für Technische Zusammenarbeit. International Water Policy And Infrastructure. Federal Ministry For Economic Cooperation And Development. In: Gtz. Energy Subsidies: Why, When And How? A Think Piece, 2009.