

# **Custos no Setor Público: Utilização do ABC/ABM no auxílio à tomada de decisões e transparência da Administração Pública**

**Douglas Éverton Cadore** (UTFPR) - cadore@utfpr.edu.br

**Kazuo Hatakeyama** (UTFPR) - hatakeyama@utfpr.edu.br

## **Resumo:**

*A Administração Pública se faz utilizar do orçamento público como ferramenta para evidenciar o controle fiscal e administrativo em seu gerenciamento, além de utilizá-lo para executar o planejamento de suas ações, tendo sempre como escopo a melhor qualidade de vida de seus administrados. E para melhor trabalhar com este orçamento, a Administração Pública, utiliza um gerenciador de seu sistema contábil e financeiro chamado SIAFI. Entretanto, esta metodologia não se mostra adequada para outras funções importantes à Gestão Pública, fazendo-se necessário a implantação de um sistema de custeio que torne a “Máquina Pública” mais gerencial, primando pela eficiência de suas atividades através de instrumentos de análise de dados que subsidiem os gestores na tomada de decisão. Tendo em vista esta afirmativa, este estudo vem a apresentar as diversas metodologias de custeio, demonstrar as vantagens de implantação de um sistema ABC/ABM no referido setor, partindo da premissa de que um sistema deste molde somente atingirá seus objetivos se estiver em consonância à instituição a qual será implantado, focando a aplicação deste sistema na tomada de decisão dos gestores públicos, assim como, a utilização do mesmo para promover a transparência dos atos da Administração Pública, princípio este decorrente do princípio constitucional da publicidade.*

**Palavras-chave:** ABC. ABM. Tomada de decisão. Transparência. Administração Pública.

**Área temática:** Gestão de Custos no Setor Governamental

## **Custos no Setor Público: Utilização do ABC/ABM no auxílio à tomada de decisões e transparência da Administração Pública**

### **Resumo**

A Administração Pública se faz utilizar do orçamento público como ferramenta para evidenciar o controle fiscal e administrativo em seu gerenciamento, além de utilizá-lo para executar o planejamento de suas ações, tendo sempre como escopo a melhor qualidade de vida de seus administrados. E para melhor trabalhar com este orçamento, a Administração Pública, utiliza um gerenciador de seu sistema contábil e financeiro chamado SIAFI. Entretanto, esta metodologia não se mostra adequada para outras funções importantes à Gestão Pública, fazendo-se necessário a implantação de um sistema de custeio que torne a “Máquina Pública” mais gerencial, primando pela eficiência de suas atividades através de instrumentos de análise de dados que subsidiem os gestores na tomada de decisão. Tendo em vista esta afirmativa, este estudo vem a apresentar as diversas metodologias de custeio, demonstrar as vantagens de implantação de um sistema ABC/ABM no referido setor, partindo da premissa de que um sistema deste molde somente atingirá seus objetivos se estiver em consonância à instituição a qual será implantado, focando a aplicação deste sistema na tomada de decisão dos gestores públicos, assim como, a utilização do mesmo para promover a transparência dos atos da Administração Pública, princípio este decorrente do princípio constitucional da publicidade.

Palavras-chave: ABC. ABM. Tomada de decisão. Transparência. Administração Pública.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

### **1 Introdução**

Em todos os ramos de atuação existe a preocupação em trabalhar com eficiência e eficácia. No setor privado esta afirmativa decorre da necessidade de obtenção e majoração dos lucros, obtendo assim, o diferencial em relação à concorrência. Na área de atuação do Setor Público existe, também, a necessidade de atuar com eficiência e eficácia na execução de suas atividades, contudo este decorrente de obrigatoriedade legal e não da necessidade da obtenção de lucro, pois o Setor Público não visa lucratividade e sim, o atendimento das necessidades de seus administrados. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, traz os princípios fundamentais aos quais a Administração Pública submete-se: a Legalidade, a Moralidade, a Publicidade, a Impessoalidade e a **Eficiência**.

Neste sentido, muitos métodos de custeio foram desenvolvidos para atender as diversas áreas do setor privado, contudo, nenhum foi desenvolvido em especial para atender os anseios da Administração Pública, sendo necessário o estudo destas diversas metodologias com o intuito de chegar à conclusão de qual melhor se adequaria a estes anseios. A Administração Pública vem a direcionar as ações do Estado, que deve ser administrado, organizado e planejado. Entretanto, é possível observar a necessidade deste ser mais gerencial do que se apresenta atualmente.

Portanto, este estudo discorrerá sobre a importância de um sistema de custeio no Setor Público, atendendo além do princípio constitucional da eficiência, também a transparência do emprego dos recursos públicos e subsidiando os gestores públicos na tomada de decisões. Para que este sistema execute suas funções com qualidade, este deve estar em consonância à

entidade que o implantará. Tendo em vista esta condição, executou-se um breve estudo dos diversos métodos de custeio, observando que o sistema ABC/ABM atenderá as necessidades dos Setor Público. Fazendo uma análise breve, observa-se que o ABC possui a função de produzir dados contábeis que serão utilizados pelo ABM no subsidio à tomada de decisão pelos administradores públicos, estes dados produzidos pelo ABC, também promoverão a real transparência do uso dos recursos públicos tornando-os legíveis aos leigos.

## **2 Custo no Setor Público**

A Administração Pública trabalha com duas vertentes que devem estar ajustadas, chamadas de receitas e despesas, as quais se apresentam como o ponto central do arranjo financeiro do setor público, constituindo assim o orçamento público. Este orçamento público, ao longo do tempo, vem sofrendo alterações substanciais com o objetivo de seu aprimoramento. Paralelamente ao orçamento, encontra-se o planejamento público que a priori deve trabalhar em conjunto ao orçamento para dar origem às ações dos serviços públicos prestados pela Administração Pública aos seus administrados.

O planejamento deve ser uma ferramenta indispensável para a elaboração do orçamento anual, no Brasil esta prática vem ocorrendo, contudo, outros aspectos colocam o Brasil como um dos países onde a administração das despesas públicas é mais ineficiente. Segundo Afonso (2000, p. 661), “um dos problemas do setor público brasileiro estaria numa prática gerencial alicerçada em bases hierárquicas e departamentalizada que gera lentidão e serviços que não satisfazem a população”.

Um dos métodos mais eficientes para acabar com o desperdício, ineficiência e a corrupção na Administração, entre outros, é a implantação de um sistema de custeio apropriado para o setor público. Atualmente, o que existe sobre análise de consumo de recursos nas atividades e serviços oferecidos pelo Estado não tem avançado em resultados, pois se pauta no orçamento e sua classificação em atividades e projetos. É o que confirma Silva (1998, p. 438): “a classificação das despesas, como ela está hoje estruturada, não tem comprometimento com as metas físicas atingidas [...], o que dificulta sobretudo a instalação de um sistema de custeamento”. O setor público está mais preocupado na rígida definição de despesas correntes e de capital, e esta classificação pouco contribui para o sistema de informações gerenciais e de custos.

De acordo com Herzlinger (2000), nas organizações públicas e não governamentais a importância da contabilidade gerencial, que pode ter uma ênfase na determinação dos custos dos serviços prestados, é maior que nas atividades empresariais, haja vista uma visão diferente na forma de gerenciamento dos negócios, com um foco maior na produtividade das atividades promovidas para o bem comum.

Levando em consideração que a real função da Administração Pública não corresponde à necessidade de produzir lucros, aspecto de maior relevância no setor privado que visa sempre a redução de custos para conseqüente alta na lucratividade, e sim promover o bem estar social através do bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos, o entendimento de custos do serviço prestado e conseqüentemente de sistema de custeio, ganha outro escopo e características. Entretanto, este escopo da Administração Pública, bem estar social, influencia no êxito ou não em definir os custos, pois o escopo, em questão, se apresenta de forma subjetiva. Giacomoni (2002), diz que o orçamento busca conciliar a necessidade de realizações com os escassos recursos existentes, isto implica afirmar que o setor público é limitado em suas ações. Para disponibilizar serviços a uma população crescente e mais exigente, o Estado subtrai compulsoriamente, através dos tributos, uma parte da riqueza desta população.

A aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de validade dos serviços prestados pelo Estado, além de aferir a validade na gestão destes serviços. Quando se trata de validade de serviços da Administração Pública, deve se remeter aos princípios constitucionais, aos quais a Administração Pública se submetem como condição de validade do ato administrativo: Princípio da Legalidade, Princípio da Moralidade, Princípio da Impessoalidade e principalmente o Princípio da Publicidade e o Princípio da Eficiência/ Eficácia.

Conforme o já mencionado a principal função do setor público é a prestação de serviços, portanto, segundo Reis; Ribeiro e Slomski (2005) o seu principal custo corresponde aos salários dos servidores públicos, considerados custos diretos. Os mesmos autores ainda afirmam que a alocação dos custos indiretos na Administração Pública, a um determinado centro de custos, é de difícil execução levando em consideração o grau de complexidade dos serviços prestados por esta, sendo estes custos, então, alocados ao setor administrativo geral, como um todo. Portanto, ao se vislumbrar o controle de custos no setor público, a abordagem deve ser cuidadosa uma vez que:

[...] a ênfase brasileira é no controle das despesas em nível agregado, voltado para fins macroeconômicos. Logo, quando surge a necessidade de corte de gastos, é comum que ele atinja, de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles gastos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas. (SILVA, 2004).

Uma situação muito comum na Administração Pública brasileira é a de que os gestores públicos são profissionais sem formação específica na área e sim profissionais que adquiriram conhecimentos da “Máquina Pública” através da experiência, ou seja, possuem apenas o conhecimento empírico sobre a área onde estão atuando, não possuindo, assim, o conhecimento científico necessário para sua melhor atuação como gestor público. Este quadro desencadeia outra situação, de acordo com Reis; Ribeiro e Slomski (2005), muitas vezes por ter um desconhecimento de como os custos estão distribuídos pelas atividades, o gestor público não desloca a devida atenção a algumas atividades que são de extrema importância social, mas que sob o ponto de vista técnico administrativo não se destacam de outras atividades com caráter menos essencial. Esta falta de visão do sistema público como um todo, interagindo com a sociedade, pode provocar uma tomada de decisão interessante do ponto de vista macroeconômico, mas que não atende aos princípios de gestão eficiente/eficaz dos recursos públicos, quando vistos pelos administrados, portanto uma decisão equivocada.

Por estes fatos descritos, muitos trabalhos têm discutido sobre a implantação de um sistema de custeio no setor público, assim como qual o sistema que melhor se adaptaria as peculiaridades deste setor.

### **3 Sistemas de Custos**

Este tópico é destinado a tratar do sistema de custos, englobando considerações gerais sobre o sistema, o subsistema de custos e dando atenção especial ao sistema de custeio por atividade (ABC).

#### **3.1 Considerações Gerais**

A concepção de um Sistema de Custos passa por diversas etapas, desde a elaboração, até a implantação e execução para o seu perfeito funcionamento.

Silva; Brito; Cardoso e Dias (2007, p.03) acrescentando ao conceito de Perez Junior (1999, p.298), definem sistema de custos como “um produtor de um conjunto de relatórios

informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e com seus diversos departamentos, que devem ser encaminhadas para a administração superior, para auxiliá-la no controle e no processo de tomada de decisão.”.

O sistema de custos é uma ferramenta de grande valia para o gerenciamento de atividades, este aspecto será abordado adiante. Portanto, o sistema de custos se apresenta como um subsistema do gerenciamento que, também possui subsistemas em sua composição para o auxiliar no atendimento de seus objetivos.

Analisando os sistemas de custos no âmbito do setor governamental (público), observa-se que é necessário fazer adequações, dos moldes dos sistemas utilizados no setor privado, visto que, o setor público prima pelo bem estar social através da prestação de seus serviços, já o setor privado esta sempre em busca da maior lucratividade. Portanto, os sistemas de custos são concebidos de acordo com a necessidade do ente, sempre levando em consideração as características das atividades desenvolvidas por este. O gestor do ente, tanto público quanto privado, juntamente com o responsável pela implantação do sistema de custeio, deverá avaliar qual o sistema a ser implantado, que atenda as particularidades do ente. Leone (1997, p. 24), destaca que “os sistemas permitirão a acumulação dos custos por objeto de custeio e atenderão, através do fornecimento de informações específicas, às diversas necessidades gerenciais.” Assim observa-se uma cadeia de transferências de informações entre sistemas.



É mister salientar que o sistema de custos deve atender as necessidades de cada usuário, necessidades estas, criadas pelas peculiaridades dos diversos órgãos. Existem dois tipos de usuários, o interno, é aquele responsável pelo resultado, o qual o sistema de custos o auxiliará em atividades operacionais, e gestor, que é aquele responsável pela tomada de decisão, e finalmente, o usuário externo, no caso do setor público, a sociedade e os órgãos de fiscalização, entre outros.

Leone (1996, p. 452-453), apresenta doze passos para a implantação de um sistema de custos, que são os seguintes:

1. Levantamento da organização, separando os componentes em operacionais e administrativos, definindo a autoridade, a natureza, o alcance e as limitações das atividades, bem como as responsabilidades de cada componente;
2. Definição dos parâmetros e unidades de mensuração que possam medir o volume de atividade de cada um dos componentes organizacionais, estabelecidos em 1;
3. Analisar o comportamento dos custos e despesas de cada componente diante das bases de volume determinadas em 2;
4. Familiarização com o plano de investimentos, expansão, reorganização e remanejamento das máquinas e equipamentos e dos departamentos;
5. Analisar e reformular, se necessário, parte do sistema de materiais, para que o sistema de custos a ser criado ou reorganizado possa nele se integrar;
6. Analisar e reformular, caso necessário, o sistema de mão-de-obra, integrando-o com o nosso sistema de custos. Os parâmetros próprios de mão-de-obra, necessários ao sistema de custos devem ser levantados. Estudos de tempo e movimentos, padronização de operações e métodos de trabalho e o registro dos quantitativos devem fazer parte das preocupações primárias do contador de custos nesse setor. A integração com o setor de pagamento de pessoal, também deve ser considerada;
7. Estudar os modelos de contabilidade já em uso na empresa (os registros, o plano de contas, os relatórios e o fluxo de dados e documentos), com o objetivo de usá-los na integração do sistema de custos;

8. Analisar o sistema de controle patrimonial. Para as finalidades de implantação de sistema de custos, entender-se-á como controle patrimonial todas as ações órgãos, objetos e registros que objetivam a administração dos itens patrimoniais da empresa, tais como os ativos permanentes, sobretudo. O contador de custos deverá estar familiarizado com o plano de investimentos permanentes e considerá-lo no seu trabalho;
9. O sistema de planejamento, incluindo principalmente o orçamento da empresa, deve ser integrado ao sistema de custos. O contador deverá absorver trabalhos já desenvolvidos pelo pessoal de orçamento. O tom geral da atuação do consultor ao projetar o sistema de custos deve ser o da procura permanente pela integração de funções;
10. Em contato com os usuários principais, projetar as informações desejadas e que deverão ser produzidas pelo sistema de custos;
11. Projetar os relatórios. Não esquecer da participação muito importante nesta fase principalmente, do analista de O & M;
12. Desenvolver o sistema de custos adequado às condições de empresa. O sistema de custos será o conjunto de registros de livros, de equipamentos, de recursos humanos, de operações e de critérios que deverá colher, acumular, organizar, analisar e interpretar os dados e transformá-los em informações úteis. (LEONE, 1996, p. 452-453).

Fazendo uma breve análise do exposto, é possível observar a relevância de conhecer as características de cada órgão para a escolha do sistema de custeio que mais se adaptará a este órgão.

### 3.2 O subsistema de custos

Conforme já descrito, o sistema de custo apresenta-se como um subsistema do sistema gerencial. Padoveze (1998, p. 222) cita que: “não tem sido muito comum a formatação de sistemas de custos de forma genérica, para utilização na empresa”. Esta afirmação, do referido autor, trata-se de uma constatação lógica, pois como o já visto, o sistema de custos deve adaptar-se as atividades desenvolvidas pela empresa, assim como a formatação de sua estrutura.

É certo que a principal função da implantação de um sistema de custeio em uma empresa é a apuração dos custos unitários dos produtos fabricados, porém estes sistemas podem assumir outras funções, como o controle e produção de informações necessárias aos gestores para a tomada de decisões. Este quadro é facilmente observado no setor público, onde os objetivos são auxiliar os gestores públicos na tomada de decisão, assim como, proporcionar maior transparência dos atos públicos, que é um princípio da Administração Pública decorrente do princípio constitucional da publicidade.

Para que o subsistema de custos atenda os objetivos do usuário é necessário estar atento para a dinamicidade de contexto em que este opera, já que requer rapidez e flexibilidade para proporcionar informações de custos ao processo decisório. É necessário também que esteja bem integrado com diversos outros subsistemas, como licitação e compras, faturamento, processo, contabilidade fiscal e societária, contabilidade pública, controle patrimonial, etc. Pois, assim, permitirá análises abrangentes e com rigor de detalhes, favorecendo o atingimento dos seus objetivos. (SILVA; BRITO; CARDOSO E DIAS, 2007, p.06).

A literatura atual, no que se refere a custos, traz basicamente cinco métodos de custeio. Como o escopo deste trabalho não é o de proporcionar conhecimentos específicos sobre todos estes métodos, e sim propor a implantação do método *Activity Based Costing* ou Custos Baseado nas Atividades (ABC) em conjunto ao *Activity Based Management* ou Gerenciamento Baseado na Atividade (ABM) no setor público para auxílio na tomada de decisões e na transparência das atividades da Administração Pública, será discorrido, de

forma breve, estes métodos, dando ênfase ao ABC, pois se configura como a base deste estudo.

### **Custeio por Absorção**

Embora este seja o método de custeio obrigatório para entidades empresariais, em decorrência da Lei 6.404/76 até os dias atuais, este foi um método muito utilizado no início do séc. XX até meados da década de quarenta, quando os custos usavam a metodologia de base de rateio volumétrica, incorporando os custos indiretos ao produto final. Maher (2001) corrobora desta afirmação, descrevendo que este método através do conjunto de todos os custos de produção, fixos e variáveis, sendo também utilizado para calcular o valor do estoque, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Para Reis; Ribeiro e Slomski (2005), desta forma, somente os custos de produção/serviços são alocados aos produtos e levados ao resultado do exercício. Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos/serviços e os custos indiretos são alocados aos produtos/serviços por critérios de rateio.

### **Custeio Variável**

Faz parte de uma evolução dos sistemas de custos, deu-se o início de sua utilização subsequente à utilização do custo por absorção, portanto nos anos quarenta, e estendeu-se até os anos oitenta, e sua principal contribuição aos conhecimentos sobre custos foi a introdução da diferenciação entre custos fixos e variáveis, dando ênfase à análise do custo-volume-lucro e ao custeio direto (COGAN, 1999).

- Custos Fixos: são considerados como despesas do período, eles não alteram-se em relação ao volume de serviços prestados ou a quantidade de produtos produzidos;
- Custos Variáveis: esses variam de acordo com a quantidade produzida ou com a prestação do serviço.

### **Custeio Padrão**

O conceito deste sistema de custeio corresponde a capacidade máxima na produção de um determinado item, ou seja, o valor conseguido de acordo com o uso das melhores técnicas possíveis e com 100% da capacidade produtiva conforme Martins (2003). No entanto, este conceito remetia a uma condição laboratorial, que foi superada através da utilização do conceito de custo padrão corrente, o qual é determinado em um certo período de tempo pois segundo Hansen e Mowen (2001), a adesão aos padrões não fornece um controle melhor para a empresa, mas é uma experiência agradável e sem surpresas para os clientes.

O custo-padrão consiste no valor que a empresa fixa como meta de custo para o próximo período para um determinado serviço, levando em conta as deficiências sabidamente existentes. O custeio padrão pode ser adotado na própria contabilidade, desde que sejam feitos os ajustes ao custo real por absorção. A grande finalidade é o planejamento e controle dos custos, sendo que custo-padrão pode ser considerado uma etapa intermediária ao orçamento.

Outro método de custeio existente na literatura atual é o ABC – *Activity Based Costing* ou Custo Baseado na Atividade, o qual será tratado em item distinto por se tratar do sistema que mais se adapta ao Setor Público.

### **3.3 Sistema de custeio baseado na atividade (ABC)**

O ABC é uma sigla para designar Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing), que surgiu em decorrência de os sistemas tradicionais não atenderem mais, com qualidade, as necessidades de empresas que evoluíram em relação às suas práticas.

Um conceito que se mostra muito eficiente em relação ao ABC é apresentado por Ching (1995, p. 41) que o define como “um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumos dos recursos”, eliminando assim a prática de alocações subjetivas de custos, e por este motivo é comum dizer que no ABC há mais

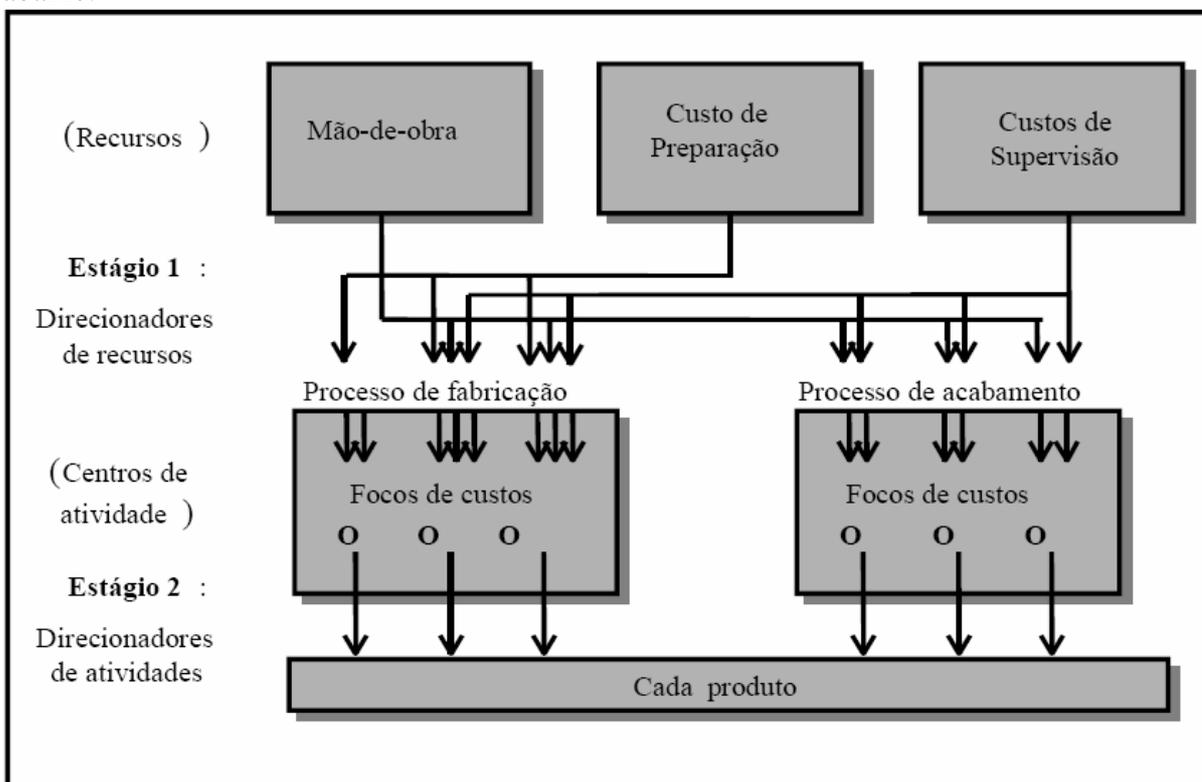
rastreamento e menos alocações subjetivas. Nakagawa (1994, p.40) afirma que o sistema de custeamento por atividades (ABC) é “uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades, que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”

Segundo Guerreiro (2002), o custeio baseado em atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e de que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Hansen e Mowen (2001) desta forma quando não estiver sendo desenvolvida nenhuma atividade, como na ocorrência de capacidade ociosa, estes custos não podem ser agregados aos produtos, pois não produzem valor agregado ao beneficiário final dos serviços ou produtos.

No setor privado, todas as atividades possuem a necessidade de produzir lucros, mesmos as chamadas atividades de assistência social, pois, estas também se configuram como um método de marketing da empresa, já no setor público, essa premissa não corresponde a uma verdade, no entanto, em qualquer um dos setores citados, todas as atividades deveriam agregar valor, todavia, existem atividades que por falhas gerenciais acabam ocorrendo sem que haja valor agregado, e muitas vezes gerando até despesas à empresa são exemplos destas: retrabalhos, correções, inspeções e estocagem.

Assim, segundo Silva; Brito; Cardoso e Dias (2007), no ABC as atividades se tornam o foco para o cálculo e controle dos custos, pois, os recursos são apropriados às diversas atividades, que compõem os principais processos da empresa (centros de atividades) por meio dos direcionadores de custo de primeiro estágio ou direcionadores de recursos. Em seguida, procede-se a distribuição dos custos das atividades para produtos, em função do nível de consumo das atividades por cada produto. São utilizados nessa distribuição os direcionadores de custo de segundo estágio ou direcionadores de atividades.

Esta situação descrita acima pode ser observada na figura, desenvolvida por Sakurai, abaixo.



Fonte: SAKURAI (1997, p. 99).

**Figura 1-**Apropriação dos custos

Capasso et al (1999, p. 74) enfatiza que: “o ABC estabelece uma relação concreta entre os custos indiretos e os produtos, de maneira que possa representar, por exemplo, qual a porcentagem da superfície da planta industrial é empregada num produto e, em consequência, alocar esta mesma porção dos custos derivados da dita planta a seu custo unitário”. Portanto, com o direcionamento das atividades o grau de rateio dos custos indiretos aos produtos, como um todo, vai diminuindo, e conseqüentemente, aumentando a incorporação dos custos indiretos específicos a sua respectiva atividade.

#### **Os direcionadores de custos (cost drivers)**

O rateio correto e criterioso dos custos indiretos é a principal função do sistema ABC, portanto, os direcionadores de custos são considerados a grande evolução do sistema ABC dos demais métodos de custeio clássicos, levando em consideração que o ABC através dos direcionadores, criou critérios adequados para o rateio dos custos, antes distribuídos em função do volume produzido. Os direcionadores de custos são fatores que influenciam as atividades, ou seja, que as direcionam. Leone (1997, p. 263) destaca que os direcionadores de custos “[...] estão fundamentados nas características dos processos e das atividades, o que os estudiosos denominam de ‘transações’”.

Para Nakagawa (1994, p. 74) os direcionadores de custo “é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade”. O mesmo autor revela que o direcionador de custo pode ser definido como “[...] um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos”.

Sintetizando, os direcionadores de custos são fatores relevantes na execução de atividades, e estes são utilizados pelo ABC no momento de ratear os custos indiretos entre as diversas atividades, assim como no rateio das atividades ao produto.

Por fim, a literatura existente referente ao sistema ABC afirma que este evita a atribuição de custos por critérios subjetivos e arbitrários, relacionando custos e produtos/serviços prestados, através de direcionadores de recursos e direcionadores de atividades.

#### **4 Activity Based Management (ABM)**

Autores consideram o gerenciamento baseado na atividade (ABM) como sendo resultante da aplicação prática do ABC, pois aquele utiliza informações geradas por este, para gerenciar as atividades de uma empresa. Segundo Moura; Cheibub e Neto (2005, p.11) “gerenciar atividades é entender e administrar o equilíbrio adequado entre os recursos disponíveis e os demandados pelas atividades.”, e compreender o que causa esta demanda (direcionadores) é de suma importância. Maher (2001) salienta ainda que para implantar o ABM é necessário conhecer bem as operações da empresa, para que possa haver uma interação eficiente entre os processos de custeio, e que haja compreensão pelos demais setores envolvidos quanto à importância, no longo prazo, das mudanças a serem implementadas, para que ocorra a diminuição da resistência cultural comum a todo processo de mudança quando da implementação efetiva de um sistema ABM.

Ching (1997) diz que o ABM proporciona entendimento fundamental da base de custo de cada produto/serviço. Persegue a identificação das questões corretas, ou seja, o que realmente é importante e o que deve ser feito, propicia melhor qualidade na tomada de decisão e, conseqüentemente, maior vantagem competitiva, mediante a redução dos custos desnecessários, a reengenharia de processos, a racionalização de linhas de produtos/serviços, análise da rentabilidade para os clientes e custeio de fornecedores, entre outros procedimentos.

A utilização, em conjunto, da metodologia ABC/ABM, se mostra muito eficiente, pois identifica as atividades que cada produto/serviço necessita, assim como, os recursos que são

necessários para a sua elaboração, em individual, favorecendo a utilização dos recursos disponíveis. “O ABC/ABM permitem que, em vez de cortar custos aleatória ou indiscriminadamente, o faça de maneira correta e eficiente, atuando sobre os fatores que ocasionam os custos.” (MOURA; CHEIBUB E NETO, 2005, p.11)

Por fim, o objetivo do ABM é gerar informações sobre o consumo de recursos em uma empresa, fornecendo subsídios para a tomada de decisões acertadas, em virtude da seleção das informações por meio de sistema que proporcione visão sistêmica dos processos, e não de forma independente, tirando a importância das inter-relações da gerência.

## **5 Proposta de adequação do sistema ABC/ABM à Administração Pública**

Considerando todo o exposto anteriormente, está a luz de nossos olhos que a implantação de um sistema de custeio será de extrema valia para a Administração Pública, no que concerne a realização de sua atividade base, prestação de serviços à comunidade. Segundo Pereira e Silva (2003), existem dificuldades da implantação deste sistema nas contas públicas e estas “dificuldades que se apresentam demonstram que o uso de um sistema de custeio é tão importante quanto a própria possibilidade de continuidade do estado”.

O Brasil é uma nação onde se encontra um dos maiores arcabouços legais de todo o mundo, esta situação remete a um complexo sistema governamental nos três poderes estatais (Executivo, Legislativo e Judiciário) em suas administrações diretas e indiretas. Contudo, esta complexidade gera obstáculos a serem superados pelos sistemas de custeio, pois quanto mais complexo a estrutura organizacional de um órgão mais difícil a implantação de um sistema de custeio, nesses casos a importância de um sistema de custeio é proporcional a complexidade de sua estrutura, pois em estruturas mais complexas, maior o nível de problemas e ineficiências.

O Brasil como um país democrático, seus governantes devem tomar como suas, as decisões emanadas de seus administrados, ou seja, população que o colocou ao posto de gestor público. O sistema de custeio em um órgão da Administração Pública dotará esta, de um diferencial proporcionando aos gestores públicos ferramentas para tornar a “máquina” pública menos onerosa aos seus administrados, diminuindo a carga tributária sobre estes, além de tornar sua administração mais transparente, subsidiar gestores em suas tomadas de decisões entre outros. Portanto, se faz necessário que a população exija a implantação de um sistema de custeio na Administração Pública, tendo em vista que este trará benefícios aos administrados através da melhoria da utilização dos recursos públicos.

Com a utilização do sistema de custos na atividade pública, poderá se ter um direcionamento mais eficaz dos recursos. Assim, poderá se obter uma redução de custos e conseqüentemente uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas (SILVA, 1998).

Os processos de execução na esfera pública assim como na esfera privada deve ser conhecido em seus mínimos detalhes para se conseguir reduzir custos, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados. Além disto, é importante o estudo posterior ao gasto, comparando os valores orçados dos realmente gastos. Afonso (2000) fala da necessidade de se avaliar os custos dos serviços oferecidos à população, através de um sistema de custos, que integrará o planejamento, orçamento, controle e chegará à própria tomada de decisões. Conseqüentemente, os recursos escassos poderão ser mais bem aplicados na prestação dos serviços públicos.

Com a utilização de um sistema integrado ABC/ABM, o setor público poderia alterar significativamente seu controle de custos através de ações periféricas, também proporcionada pelo sistema em questão, como “definir o custo do processo de trabalho governamental, permitir o gerenciamento de desempenho através de indicadores de desempenho, nortear a implementação de programas governamentais de melhoria de qualidade dos serviços via

criação/redução ou alteração de processos de trabalho.”. (REIS; RIBEIRO E SLOMSKI, 2005, pg. 08).

O referido autor aborda, brilhantemente, um dos principais objetivos da implantação do ABC/ABM no setor público nos dizeres anteriores, contudo, o mesmo autor não aborda um outro objetivo que justifica a utilização deste no setor público, a transparência das contas públicas que este sistema proporcionará. O sistema ABC/ABM tornará mais legível, ao leigo, onde os recursos públicos foram aplicados e o porquê da utilização deste recurso em determinado serviço/atividade.

Reis; Ribeiro e Slomski (2005), ainda afirmam que para a implantação do ABC no setor público é necessário seguir alguns passos, passos estes demonstrados a seguir.

- Detalhamento operacional dos objetivos estratégicos da organização e definição de metas;
- Mapeamento de processos de trabalho para determinado Programa ou Serviço;
- Identificação dos custos diretos e indiretos utilizados, integrado com o sistema de controle de custos/despesas governamental;
- Descrição das atividades, não somente usando a descrição funcional-programática muito comum no setor público, também com indicação de um dicionário de atividades e certificando que as atividades correspondam à centro de custos;
- Definição dos direcionadores de recursos e atividades;
- Identificar os objetivos de custos, o serviço prestado, o processo administrativo ou o programa governamental;
- Implementar o ABM, para gerenciamento dos custos por atividades.

## 6 Pontos favoráveis à adoção do ABC/ABM na Administração Pública

### 6.1 Legislação de Apoio

Conforme o já descrito neste trabalho, o arcabouço legal no Brasil é vasto e não é diferente no que tange a Administração Pública, especificamente controle das contas públicas.

A Lei 4.320/64 já trazia a obrigatoriedade do controle das contas públicas e a Lei Complementar 101/2000, conhecida entre Lei de Responsabilidade Fiscal, veio a enfatizar esta obrigação além de trazer punições para os entes que não cumprirem a estes artigos. Aquela em seu artigo 75 apresenta:

O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A Lei Complementar no. 101, de 04.05.2000, institui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal. O parágrafo 3º. do seu artigo 50. estabelece: “A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (destaque intencional).

Um argumento fortíssimo ao controle das contas públicas é os artigos da Constituição Federal de 1988, que tratam deste assunto. Para garantir os objetivos fundamentais da República, é necessário que os recursos orçamentários sejam mais bem utilizados, segundo Moura; Cheibub e Neto (2005, p. 14) “Essa otimização passaria, inclusive, pelo uso de instrumentos gerenciais adequados que possam contribuir para melhor alocação e uso dos

recursos públicos.”. Abaixo segue parte do artigo 3º da Constituição vigente, que trata dos objetivos fundamentais da República.

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos...

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 traz os princípios aos qual a Administração pública subordina-se, são estes: princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade **publicidade e eficiência**. E como já foi exposto anteriormente, um sistema de custeio proporcionará maior transparência das contas públicas, principio este que deriva do principio fundamental da publicidade em destaque, além de proporcionar eficiência nos gastos dos recursos públicos.

Outro artigo da Constituição Federal que dá ênfase a necessidade de um controle de custos no setor público é o artigo 70, que vem com o seguinte texto:

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** (destaque intencional), aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Observa-se que a legislação, referente ao controle dos custos no setor público existe, assim como é vasto, portanto é necessário fazer valer estes ditames legais efetivamente

## 6.2 Contribuição nas tomadas de decisões

O Brasil possui uma vasta malha política, baseada no pluripartidarismo, estipulado pela Constituição Federal em seu art. 17, o qual possui como texto o seguinte.

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

- I – caráter nacional;
- II – proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes;
- III – prestação de contas à Justiça Eleitoral;
- IV – funcionamento parlamentar de acordo com a Lei. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Esta situação submete-nos a decisões, dos gestores públicos, muito mais políticas do que governamentais, ou seja, os administradores dos recursos públicos tomam decisões, as quais atingirão seus administrados, levando em consideração, aspectos de ordem política, e não consideram aspectos contábeis que mostrarão um panorama das contas governamentais, possibilitando, assim, os administradores a decidir de forma correta sobre o uso dos recursos públicos.

Segundo Guimarães e Salvá (2004), um dos conceitos da contabilidade é avaliar aspectos financeiros para posterior tomada de decisão, levando em consideração, estes aspectos.

O conhecimento aprofundado dos custos no setor público não é uma descoberta atual. O Decreto-Lei 200/67 trazia princípios da Administração Pública, entre os quais o princípio do autocontrole, que possuía como conceito que todo órgão público deveria possuir um controle de suas atividades, conhecemos esta prática, atualmente, por Controle Interno, e para este princípio se tornar concreto se faz necessário, a utilização de um sistema de custeio, que auxiliará na tomada de decisões para posterior fiscalização se os recursos públicos foram

corretamente aplicados. Contudo, apenas recentemente, com o advento da Lei Complementar 101 de 2000, é que se iniciou a cumprir o que a legislação estipulava, já que esta trouxe punições para os infratores da Lei.

Tratar os conhecimentos fornecidos pelos sistemas de custeio apenas para prestação de contas é levar em consideração apenas seu aspecto quantitativo, é necessário, também considerar os aspectos qualitativos, os quais se referem à utilização destes nas atividades de decisão dos gestores públicos.

Conforme o já descrito, existem diversos sistemas de custos, que são utilizados por empresas, no setor público o ABC/ABM vem ganhando espaço e sofrendo adaptações para melhor atender aos anseios deste setor. Guimarães e Salvá (2004) trazem como exemplo o Sistema de Gestão Econômica – GECON.

Com o auxílio de um sistema de custeio, mais especificamente o ABC/ABM, é possível, através dos demonstrativos financeiros gerados pelo ABC, que o gestor público, com conhecimentos de gestão, tomar a decisão mais assertiva em relação a utilização de recursos provenientes de seus administrados, tendo sempre em vista, o objetivo base da Administração Pública, promover o bem estar social.

## **7 Conclusões**

Uma das premissas para que um sistema de custos atinja os objetivos ao que foi planejado, controle dos recursos disponíveis para o processo de produção e fornecer aos gestores informações para posterior tomada de decisões, é que este deve estar em consonância com as necessidades da entidade, e neste sentido surgiram diversas metodologias de custeio atendendo os diversos setores.

No setor Governamental (Público), de acordo com suas especificidades, a metodologia de sistema de custeio que se apresenta mais adequada é o ABC/ABM, levando-se em consideração não somente sua característica de geração de dados contábeis, mas principalmente a característica de proporcionar dados mais legíveis da utilização dos recursos públicos aos administrados, atendendo assim, ao princípio constitucional da transparência do ato público, além da característica de proporcionar dados aos gestores públicos auxiliando-os na tomada de decisões.

É mister citarmos a ferramenta que hoje auxilia o Governo Federal no controle da execução orçamentária e financeira, o SIAFI. Entretanto, este sistema não contempla aspectos gerenciais sendo necessária assim, a implantação de um sistema que mensure os custos no setor público. Conforme o exposto neste trabalho acredita-se que o ABC/ABM é o sistema que mais irá atender as necessidades deste setor.

Fazendo abordagem à relação existente entre ABC e ABM, o presente, traz a informação que um complementa o outro, trabalhando paralelamente, enquanto que aquele produz os dados contábeis necessários, os quais se apresentam de forma legível ao leigo, este utiliza estes dados para a tomada de decisão no uso dos recursos provenientes dos administrados. A relação em questão é o que podemos chamar de “casamento perfeito”, um sistema desta espécie, além de possuir todas as vantagens já descritas, também poderá coibir ou, pelo menos minimizar, os efeitos da corrupção.

Por fim, este trabalho afirma que mesmo o Setor Governamental possuindo um orçamento planejado, ainda não fornece a gama de informações necessárias para tornar o setor mais gerencial, portanto, se faz necessário a implantação de um sistema de custeio que venha a perseguir a eficácia e a eficiência dos serviços públicos, e que também torne as informações, de como estão sendo utilizados os recursos públicos, mais legíveis, tornando-os realmente públicos, eliminando assim, a prática da maioria dos órgãos de executar seus demonstrativos contábeis legíveis somente por técnicos da área, além de subsidiar o controle da tomada de decisão pelos gestores públicos, ou seja, verificar através dos dados fornecidos pelo sistema

de custeio qual a melhor aplicação dos recursos públicos. Para atingir estas metas, atualmente dos sistemas de custeio existentes o ABC/ABM possui maior possibilidades de sucesso.

### Referências

AFONSO, R. A. E. **O direcionamento dos recursos públicos para as atividades fins do Estado**. Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. IV Prêmio da STN de Monografias. Brasília: ESAF, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal**. 12 ed. Rio de Janeiro: DP & A, 2002.

BRASIL. **Decreto Lei 200**, de 1967 Disponível em : <<http://www.010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1967/200.htm>>. Acesso em: 05 abr. 2008.

BRASIL. **Lei 4320**, de 1964 Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2008.

BRASIL. **Lei 6404**, de 1976 Disponível em : <[http://www.portaltributario.com.br/lesgislacao/cap16\\_I6404.htm](http://www.portaltributario.com.br/lesgislacao/cap16_I6404.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2008.

BRASIL. **Lei Complementar 101**, de 04 de maio de 2000 Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 18 jun. 2008.

CAPASSO, C. M., GRANDE, F. E., SMOLJE, A. R. Custeio baseado em Atividades (ABC) versus Métodos Tradicionais de Custeio. **REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE**. Brasília: Nº 116 , p. 74-81. Mar/abr. 1999.

CHING, H. Y. **Gestão Baseada por Atividade**. São Paulo: Atlas, 1995.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999. 157 p.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, S. M. K., SALVÁ, S. A. **Administração Pública: Uma abordagem dos desafios e tendências da mensuração na gestão de custos**. 2005.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HERZLINGER, R. **Management Accountants Have Yet to Make An Impact on Non- rofit and Government Organizations**. In Management Accounting. Chartered Institute of anagement Accountants. 2000. Disponível em <http://www.ifac.org>

LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas,1996.

LEONE, G.S.G. (1997) – **Custeio Baseado em Atividades**. Editora Atlas. 1a Edição. São Paulo.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**: inclui o ABC, 9. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MOURA, A.R., CHEIBUB, P. T., NETO, C. S. E. **Gestão de Custos no Setor Público**. Universidade de Brasília – UNB/DF – Programa Multiinstitucional e Inter – Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis, 2005.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de Informações Contábeis**: fundamentos e análise. São Paulo: Atlas, 1998.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, J. R. T., SILVA, A. C. **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**. In Anais. X Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2003.

REIS, G. L., RIBEIRO, A. P., SLENSKI, V. **Custos no Setor Público: uma proposta de implementação de sistema de custeio**. In Anais. IX Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis, 2005.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo; Atlas, 1997. XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa, PB, 2007.

SILVA, S. I. L., BRITO, O. A. C., CARDOSO, M. R. C. K., DIAS, A. P. B. C. **Orçamento Público: Um natural sistema de custos**. In Anais. XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa, 2007.

SILVA, C. C. E. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios**. In Anais. I Encontro de Administração Pública e Governança. Rio de Janeiro, 2004

SILVA, L. M. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública**. Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. II Prêmio da STN de Monografias. Brasília: ESAF, 1998.