

Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio

Luciano Gomes Dos Reis
Priscila Andreoni Ribeiro
Valmor Slomski

Resumo:

O processo de modernização do Estado brasileiro provocou mudanças na forma como os gestores públicos tomam suas decisões. As transformações pelas quais o país passou nos últimos 30 anos culminaram com a publicação da Lei Complementar nº 101/2004, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. O presente artigo busca apresentar como a Contabilidade de Custos é útil na implementação dos processos da Administração Pública Gerencial, buscando qual sistema de custeio apresenta uma melhor aplicação na área pública. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, que demonstrou a utilização de sistemas de custeio no setor público. Foram apuradas as seguintes conclusões: uma das vantagens de adoção dos sistemas de custeio é a possibilidade de identificar qualitativa e quantitativamente a forma pela qual são consumidos os recursos financeiros dos entes públicos; através da análise de custos, pode-se alocar melhor os recursos, de forma a maximizar os efeitos dos serviços públicos na sociedade e que os métodos de custeio, amplamente utilizados na esfera privada, com as devidas adaptações, podem ser de extrema utilidade para o gestor de recursos públicos. Em termos de pesquisas empíricas já realizadas, há uma maior adequação do custeio ABC e que a implementação do ABC permite maior "accountability" e economicidade.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio

Luciano Gomes dos Reis (Universidade Estadual de Londrina - Brasil) gomesdosreis@uol.com.br

Priscila Andreoni Ribeiro (Universidade de São Paulo - Brasil) (paribeiro@fazenda.sp.gov.br)

Valmor Slomski (Universidade de São Paulo - Brasil) valmor@usp.br

Resumo

O processo de modernização do Estado brasileiro provocou mudanças na forma como os gestores públicos tomam suas decisões. As transformações pelas quais o país passou nos últimos 30 anos culminaram com a publicação da Lei Complementar nº 101/2004, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. O presente artigo busca apresentar como a Contabilidade de Custos é útil na implementação dos processos da Administração Pública Gerencial, buscando qual sistema de custeio apresenta uma melhor aplicação na área pública. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, que demonstrou a utilização de sistemas de custeio no setor público. Foram apuradas as seguintes conclusões: uma das vantagens de adoção dos sistemas de custeio é a possibilidade de identificar qualitativa e quantitativamente a forma pela qual são consumidos os recursos financeiros dos entes públicos; através da análise de custos, pode-se alocar melhor os recursos, de forma a maximizar os efeitos dos serviços públicos na sociedade e que os métodos de custeio, amplamente utilizados na esfera privada, com as devidas adaptações, podem ser de extrema utilidade para o gestor de recursos públicos. Em termos de pesquisas empíricas já realizadas, há uma maior adequação do custeio ABC e que a implementação do ABC permite maior “accountability” e economicidade.

Palavras-chave: Custos no serviço público, Sistemas de custeio, Custeio ABC

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1. Introdução

Com o advento do processo de redemocratização pelo qual o país foi submetido nas décadas de 1980 e 1990, a sociedade brasileira apresentou uma evolução no que diz respeito à prestação de contas a que os governantes estavam sujeitos.

Neste processo de desenvolvimento social, foram surgindo novas formas de se visualizar o pagamento de impostos e a prestação de serviços públicos. Segundo Slomski (2003, p. 449), não havendo ação discricionária dos governantes, a decisão de pagar impostos tem sua origem no próprio seio da sociedade, através do poder legislativo que institui o pagamento de uma contraprestação necessária para a manutenção do ente governamental.

Uma vez que a sociedade efetua o pagamento dos tributos com uma parte de seus recursos, de uma forma progressiva passou a fazer parte do pensamento coletivo que deveria haver uma prestação de contas daqueles valores que eram entregues ao Poder Público, uma vez que o Estado de Direito democrático permitiu que viessem a público notícias a respeito da ocorrência de desvio de finalidade na utilização destes recursos, que pertenciam à coletividade.

De acordo com Vargas e Cereta (2004):

A evolução histórica das formas de gestão na Administração Pública tem sua origem no Império quando era denominada Patrimonialista, passando a partir da década de 30 para a Administração Pública Burocrática e ao chegar aos anos 90 busca-se um novo modelo de gestão pública, ou seja, a Administração Pública Gerencial.

Por Administração Pública Gerencial pode-se entender o processo pelo qual os gestores da coisa pública passaram a se preocupar não só com a aplicação dos recursos de forma correta, sob o aspecto legal, mas também sob a ótica da eficácia e da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

O presente artigo visa apresentar como a Contabilidade de Custos, ramo da Ciência Contábil amplamente utilizado nos setores empresariais, pode ser útil na implementação dos processos da Administração Pública Gerencial, contribuindo para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos, apresentando também qual sistema de custeio apresenta uma melhor aplicação na área pública, de acordo com a literatura existente.

2. Fundamentação Teórica

Segundo Martins (2003, p. 19), até a Revolução Industrial no século XVIII, praticamente só existia a Contabilidade Financeira, desenvolvida na era mercantilista para servir às empresas comerciais.

Com o advento da Revolução Industrial, ocorreu significativa alteração na forma de produção dos bens. As mercadorias, que antes eram produzidas de forma artesanal por uma pessoa ou um pequeno grupo de pessoas, passaram a ser fabricadas por uma empresa, que constituía, a partir daí, a união das partes que comporiam o custo do produto além do valor da matéria-prima, o valor da mão-de-obra dispendida e os custos indiretos de fabricação. Não era mais possível identificar de forma clara o real sacrifício necessário para a composição de um produto.

A principal função da Contabilidade de Custos, nos seus primórdios, prendia-se a sua utilização no controle de estoques de mercadorias e produtos. Como as entidades que prestam serviços usualmente não possuem estoques relevantes, considerava-se que não haveria a necessidade de um controle de custos rigoroso, bastando manter os poucos registros necessários para fins de controle de almoxarifados, não exercendo influência no processo de tomada de decisão as informações oriundas do sistema de custeio dos serviços. Entretanto, com o aumento da complexidade das operações realizadas pelas entidades prestadoras de serviços, ocorreu a premência da melhoria na gestão de custos também nesta área, pois se chegou à conclusão de que não seria possível gerir adequadamente sem apresentar um eficiente controle de custos.

Em decorrência disso, a Contabilidade de Custos, utilizando-se dos princípios predominantemente da área industrial, acabou por ter seus conceitos transmitidos para outras áreas, como o setor de prestação de serviços, o que inicialmente trouxe benefícios, embora, posteriormente, começasse a apresentar resultados insatisfatórios. Desta forma, tornou-se um imperativo o estudo a respeito de como utilizar sistemas de custeio em entidades que prestam serviços, incluindo-se as entidades do Setor Público.

2.1 Custos no Setor Público

Os sistemas de custos são implementados em empresas industriais ou prestadoras de serviços como instrumento de correta apuração dos custos dos produtos ou serviços a serem computados no resultado do exercício da empresa.

De acordo com Herzlinger (2005), 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.

Em se tratando do setor público, onde o objetivo principal não é a geração de resultado, mas sim o bom desempenho e gerenciamento dos recursos públicos visando prestação de serviços ao cidadão, a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão dos serviços prestados.

Atualmente, há o esgotamento do modelo de gestão tradicional ou burocrático da administração pública, por enfatizar “os controles formais e o estrito cumprimento das Leis”, surgindo correntes que defendem um modelo de gestão de resultados, preocupado com a melhoria do desempenho público e qualidade dos serviços.

O setor público, independente da área de atuação, tem características peculiares. Caracteriza-se principalmente por ser prestador de serviços de natureza complexa, não-excludente e não-rival, e não tem similar no mercado privado, sendo monopólios do setor público. Um exemplo de serviço não-excludente e não-rival é aquele prestado através dos programas governamentais que promovem melhoria ambiental, no qual os cidadãos se beneficiam dos resultados do programa ainda que não contribuíram para sua implementação (não-excludente), e o resultado do programa é estendido à todos, e o consumo do serviço por um cidadão não irá diminuir o consumo dos demais (não-rival).

Sendo a principal função do setor público a prestação de serviços, o principal custo é o salário, considerado como custo direto, sendo que os custos indiretos são de difícil alocação a um determinado centro de custos, devido à complexidade dos serviços prestados, sendo alocado como um todo ao setor administrativo geral. Complementarmente, o setor público caracteriza-se por serviços prestados pelo desenvolvimento e sinergia de processos internos de trabalho, muitas vezes não percebidos pelo consumidor destes serviços.

Ao se vislumbrar o controle de custos no setor governamental, a abordagem deve ser cuidadosa, uma vez que, segundo SILVA (2004):

“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.”

Sob esta ótica o gestor público, muitas vezes por ter um desconhecimento de como os custos estão distribuídos pelas atividades, acaba por prejudicar algumas atividades que são de extrema importância social, mas que sob o ponto de vista técnico administrativo não possuem distinção 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 ótima do ponto de vista macroeconômico, mas que não atende aos princípios de gestão eficiente dos recursos públicos, quando vistos pelos beneficiários fins dos serviços oferecidos.

Por estes fatos descritos, muito se tem discutido na literatura sobre qual método de custeio seria o mais adequado na implementação de um sistema de custos ao setor público. Na literatura sobre custos, encontram-se basicamente cinco métodos de custeio:

2.1.1 Custeio por Absorção

É o método de custeio obrigatório para as entidades empresariais pela Lei 6.404/76. Neste método, todos os custos de produção são apropriados aos produtos. Foi muito utilizado desde as primeiras décadas do século XX até os anos quarenta, quando os custos baseavam-se em padrões voltados à engenharia e usavam-se bases de rateios volumétricas para apropriar os custos indiretos aos produtos. Para Maher (2001, p. 79), compõe-se de todos os custos de produção, fixos e variáveis, e é utilizado para calcular o estoque de produtos, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. 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. Os critérios de rateio geralmente são definidos com base na distribuição dos custos diretos e contém grande grau de arbitrariedade. Nas entidades públicas, é usualmente utilizado nas atividades industriais.

2.1.2 Custeio Variável

O custeio variável se caracteriza como um segundo momento na evolução dos sistemas de custos. Estendeu-se dos anos quarenta até os anos oitenta, em complementação ao custeio por absorção, quando foi introduzida a diferença entre custos fixos e custos variáveis, dando-se ênfase à análise do custo-volume-lucro e ao custeio direto (COGAN, 1999).

Os custos variáveis são alocados aos produtos/serviços, enquanto os custos fixos são considerados como despesa do período, sendo lançados diretamente no resultado do exercício. Pode-se definir custo variável todo aquele que varia em função da quantidade produzida ou com a prestação do serviço e o custo fixo, não variando em função da quantidade produzida, considerando um mesmo período de tempo.

2.1.3 Custeio Padrão

O conceito de custo padrão corresponde ao custo entendido como sendo o ideal de fabricação de determinado item, ou o valor conseguido de acordo com o uso das melhores técnicas possíveis e com 100% da capacidade produtiva, tendo por base os estudos de tempos e movimentos desenvolvidos na fase da administração científica, conforme Martins (2003, p. 332). No entanto, ocorreram evoluções que tiveram por objetivo desmitificar a condição laboratorial que se atribuía ao custo padrão. Passou-se a utilizar então o conceito de *custo padrão corrente*, o qual é fixado pelos gestores da empresa para determinado período especificamente para determinados produtos e serviços, levando em conta as deficiências existentes no processo de geração de uma nova mercadoria ou serviço em termos de qualidade da matéria-prima e ineficiências da mão-de-obra, entre outros fatores que o possam afetar. Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 278), 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.

2.1.4 ABC - Activity-Based Costing

Segundo Guerreiro (2002, p. 25), 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. Para operacionalizar a aplicação de um sistema de custeio baseado em atividades, deve-se estabelecer a relação entre as atividades e os produtos, utilizando-se do conceito de direcionadores de custos.

Segundo Boisvert (1999, p. 18), a Contabilidade de Gestão baseia-se no custeio por atividades, uma vez que tem por finalidade produzir informações úteis aos gestores, fazendo uma ligação entre a redução de custos e a melhoria na performance da entidade. Para este fim, deve a contabilidade direcionar os seus custos de acordo com as necessidades de informações da administração da entidade, não sendo segregados por departamentos, como no custeio por absorção, ou agregando somente os custos diretos, como no custeio variável. Devem ser mensuradas efetivamente as atividades que agregam valor ao produto, como forma de melhor rastrear os custos integrantes de determinados produtos ou serviços.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 392), um sistema de custeio baseado em atividades, também conhecido por ABC, primeiramente, rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo, tendo como suposição subjacente que as atividades consomem recursos e que os produtos e outros objetos de custo consomem atividades. 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.

Os custos diretos e indiretos são alocados aos produtos /serviços através das atividades. O conceito principal é de que as atividades consomem custos. A análise do processo de trabalho em que as atividades estão incluídas possibilita a definição de direcionadores de custos, tanto de recursos como de atividades.

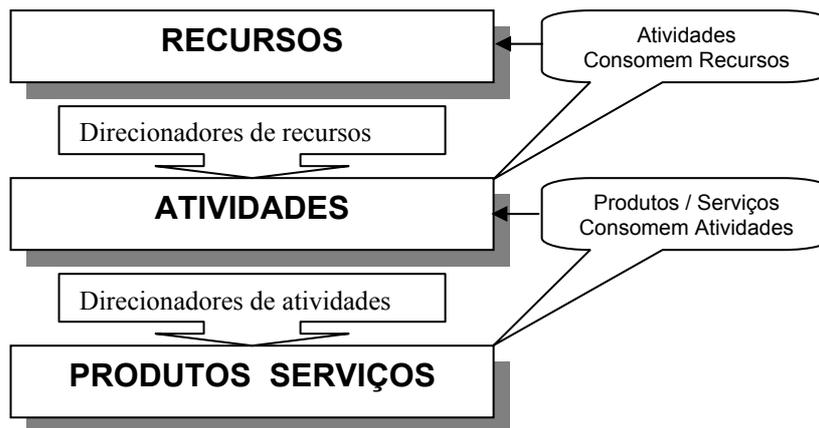
A grande finalidade é reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, não se limitando somente ao custeio do produto mas como ferramenta de gestão de custos. Neste sistema de custeamento, a atribuição de custos às atividades deve ser feita seguindo a prioridade de alocação direta, rastreamento e rateio.

A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de determinados itens com as atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, material de consumo. O rastreamento é uma alocação baseada na identificação da relação de causa e efeito entre a atividade realizada e a geração do custo. Esta relação é expressa através dos direcionadores de custos de recursos, que são os direcionadores dos recursos para as atividades. Alguns exemplos são o número de empregados, área ocupada, tempo de trabalho, etc. O rateio é utilizado somente quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

No que se refere ao processo de atribuição dos custos às atividades, os sistemas tradicionais de custos dividem os departamentos em centros de custos. No entanto, o ABC tem como conceito básico de que num centro de custo deve ser desenvolvida uma atividade, devendo haver coincidência do centro de custo com a atividade desenvolvida.

Ainda, o ABC trabalha com o conceito de direcionadores de atividades, que identifica como os produtos ou objetos de custo consomem as atividades, ou seja, indica a relação entre as atividades e o objeto de custo (produtos ou serviços).

Pode-se resumir o modelo de custeio baseado por atividades da forma demonstrada na Figura 1:



Fonte: Slomski (2005, pg. 85)

Desta forma, de acordo com a literatura existente sobre o sistema ABC, ele evita na maioria dos casos a atribuição de custos através de critérios classificados como arbitrários, buscando estabelecer uma relação entre os custos e os produtos e serviços que possam ser prestados, através de direcionadores de recursos e os direcionadores atividades.

2.2 Uma Proposta de Adequação dos Métodos de Custeio ao Setor Público

Considerando o setor público como prestador de serviços de natureza complexa, basicamente formados por processos de trabalho não percebidos pelos seus consumidores, os métodos de custeio descritos na literatura tradicional podem não se adequar a este setor.

A principal crítica à utilização do custeio por absorção no setor público é a inadequação de critérios de rateio como alocação de custos aos serviços. Os critérios de rateio são geralmente aceitos em empresas industriais por representarem uma relação entre o principal custo direto do produto aplicado ao custo indireto do mesmo produto. São baseados em relações quantitativas, medidas fisicamente, tanto em proporção do insumo quanto do produto final. No setor público, a aplicação de critérios de rateio seria muito abstrata e arbitrária, comprometendo o sistema de alocação de custos e a análise do benefício do serviço prestado à sociedade.

Entretanto, a principal limitação deste custeio ao setor público é a impossibilidade gerencial de análise dos custos por processos de trabalho, justamente o fato que é não percebido pelos consumidores de seus serviços e o ponto crítico para a implementação de programas de melhoria de qualidade na prestação do serviço público.

O custeio ABC tem sido considerado o método que mais se adequaria às necessidades de gerenciamento de custos do setor público, por permitir a visualização dos custos por processos de trabalho necessários à prestação de determinado serviço. Ainda, é a base para a utilização das informações de custos como ferramentas gerenciais, como indicadores de desempenho e qualidade.

O custeio padrão poderia ser utilizado com qualquer outra forma de custeio, já que representa uma estimativa de custo que seria o ideal para a prestação de determinado serviço e ainda, se adequaria ao sistema orçamentário do governo.

O custeio variável, por trazer junto ao seu conceito as análises custo-volume-lucro e as análises por margem de contribuição, apresenta-se como um sistema de utilização limitada na esfera pública. Os custos fixos presentes nas organizações públicas, em grande parte, representam a maior parte dos custos inerentes aos processos desenvolvidos. Um exemplo que poderia ser citado é o custo com a folha de pagamento, que tem como característica principal a estabilidade do servidor público, independentemente do número de serviços prestados à população, uma vez que os mesmos devem ser colocados à disposição da sociedade.

Como resultado da pesquisa realizada, o presente trabalho traz como proposta a utilização do custeio ABC como sistema de informação de custos por atividade. Com a definição da opção de utilizar as informações de custos com base em atividades, torna-se possível promover um novo direcionamento no processo de gestão das organizações, proporcionando a administração de custos por meio da gestão baseada em atividades ABM (Activity Based Management). Resulta da adoção desta metodologia uma tomada de decisão fundamentada em processos oriundos dos serviços prestados.

De acordo com Maher (2001, p. 315), os administradores devem constantemente investigar as atividades que criam valor para a organização, classificando-as entre aquelas que são úteis e aquelas que podem ser eliminadas, buscando com isto a eficácia dos procedimentos realizados. Aquelas que criam valor devem passar por um processo de reavaliação contínua, de forma que, à medida que não agregarem mais valor aos produtos ou serviços, de acordo com o ciclo de vida do produto, também devem ser eliminadas.

A função básica da ABM é fornecer informações adequadas sobre o processo de consumo de recursos que geram custos na organização, com o objetivo de tornar as decisões mais acertadas, em virtude da seleção de informações obtidas por meio de um sistema de gestão que ofereça uma visão sistêmica dos processos, e não que realize a visualização de forma independente, sem detectar todas as inter-relações associadas ao processo gerencial.

Maher (2001, p. 323) salienta ainda que para os contadores implantarem a administração baseada em atividades 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.

Através da implementação de um sistema de custeio ABC, pode ser propiciado um maior conhecimento dos processos de trabalho governamental, permitindo “accountability” e economicidade na esfera pública.

3. Metodologia

Para Lakatos e Marconi (1991, p. 155), a pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”. Desta forma, o presente trabalho de pesquisa foi realizado segundo métodos formais, de acordo com as necessidades que surgiram no decorrer dos trabalhos.

Para que se pudesse atingir os objetivos propostos no presente artigo, foi realizado um estudo do tipo descritivo (Cooper e Schindler, 2003), no qual se buscou na literatura existente aspectos que pudessem estar relacionados à aplicação de sistemas de custos na esfera pública.

Para a execução da pesquisa bibliográfica, com a posterior descrição dos métodos de custeio mais relevantes existentes na literatura, a referida pesquisa foi realizada em livros e artigos publicados em revistas e congressos nacionais, que pudessem apresentar uma

contribuição ao estudo dos sistemas de custeio, relacionando-se os referidos conceitos às organizações públicas.

Através da descrição dos métodos de custeio e a sua posterior relação com estudos de casos realizados em organizações públicas, buscou-se realizar inferências a respeito de qual sistema seria mais adequado às organizações do poder público, analisando-se as suas características intrínsecas.

4. Aplicação do ABC ao setor Público

A implementação do sistema de custeio ABC no setor público teria o objetivo de 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.

O ABC no setor público ainda teria o benefício de desenvolver a “accountability”, ou seja, a delegação do controle de custos aos próprios centros de custos, permitindo autonomia das áreas em propor melhoria ao próprio sistema de custos.

A “accountability” no setor público possibilita o gerenciamento dos custos por áreas de atividades, chegando ao princípio da Economicidade, fundamental no setor público, que permite à organização pública alcançar seus objetivos com gerenciamento eficiente de recursos públicos.

Para aplicação do ABC ao setor público seria necessário seguir os seguintes passos:

- 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 objetos de custo, o serviço prestado, o processo administrativo ou o programa governamental;
- Implementar o ABM, para gerenciamento dos custos por atividades.

O ABC tem a finalidade de fornecer as informações sobre os custos, divididos por processos de trabalho, assegurando tanto a correta alocação destes custos às atividades através da definição dos direcionadores de recursos e atividades quanto à adequação das atividades aos objetivos estratégicos do programa ou serviço público.

Diversos trabalhos relatam experiências de implementação do Sistema de Custeio ABC, dentre os quais tem-se o trabalho de SOUSA (2003), que aplicou o referido sistema nas unidades de Ensino Fundamental, realizando a definição de atividades por unidade organizacional (Diretoria, Secretaria e Centros Educacionais), nas quais foram definidas as atividades e os respectivos direcionadores. O modelo desenhado por SOUSA (2003) é apresentado da forma descrita abaixo:

Unidade Organizacional	Atividades	Direcionador de Atividades
Diretoria	Administrar a escola	Nº de horas de administração por período
Secretaria	Realizar atendimento e registro burocrático dos alunos	Nº de horas despendida no atendimento e registro de alunos
Centro Educacional	Lesionar	Nº de horas/aula no período
	Qualificar o pessoal docente	Nº horas de treinamento
	Apoiar atividades de pesquisa	Nº de horas de pesquisa no período

Fonte: adaptado de SOUSA (2003)

Através da definição das atividades, torna-se possível realizar o rastreamento dos custos de acordo com as atividades desenvolvidas, apurando-se o custo de acordo com a metodologia ABC.

Outro trabalho que pode ser objeto de estudo foi o relatado por RAIMUNDINI *et all* (2003), que se utilizou do sistema ABC para analisar os custos de hospitais públicos de ensino, que concluiu que o sistema ABC apresenta informações úteis e confiáveis à administração financeira, mas que apesar disto a implantação desse sistema exige que os hospitais públicos tenham infra-estrutura adequada e mão-de-obra especializada, atualmente não disponível.

Para complementar o presente trabalho de pesquisa, foi realizando um levantamento nos Congressos Brasileiros de Custos dos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, onde foram constatadas várias iniciativas de implementação de sistemas de custeio em organizações públicas. Segundo pesquisa realizada, de um total de 57 artigos que abordaram temas relativos aos custos no setor governamental, 24 artigos abordavam especificamente o tema “sistemas de custeio”.

Dos 24 trabalhos selecionados, 11 (ou 45,8%) relatavam experiências de aplicação do sistema ABC em organizações públicas, sendo que 6 tratavam da experiências do sistema ABC em hospitais públicos. Os demais 13 artigos dividam-se entre aplicações do sistema de custeio por absorção (10 artigos), aplicações do sistema de custeio variável (2 artigos) e um artigo apresenta uma comparação entre o sistema de custeio ABC e o custeio por absorção em um hospital universitário.

Como se pode constatar, de acordo com os trabalhos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos dos últimos 4 anos, há uma tendência na área de pesquisa acadêmica de custos a respeito da viabilidade de implementação de sistemas de custeio ABC em organizações públicas.

5. Conclusões

As organizações públicas brasileiras encontram-se em um processo de mudança, buscando adaptar-se às alterações pelas quais a sociedade vem passando nas últimas décadas. Especificamente, até a década de 1980, as políticas públicas eram centralizadas na esfera federal, cabendo aos estados e municípios, muitas vezes apenas a execução das políticas determinadas e direcionadas pelo poder central. A partir da redemocratização e principalmente da constituição de 1988, tornou-se mais visível um movimento de reforma mais abrangente, envolvendo iniciativas de todas as esferas de governo. Neste período ocorreram principalmente iniciativas dos governos municipais, que ampliaram de forma significativa sua ação nas políticas sociais e de desenvolvimento local. Esta situação trouxe, além da transferência de recursos, obrigações para os municípios que antes não eram exigidas, fazendo com que as administrações municipais tivessem um aumento do interesse sobre sistemas de custeio para entidades públicas.

Nos dias atuais, a informação é um ativo intangível de inegável valor para as entidades, notadamente para as entidades do poder público, que consomem recursos arrecadados da sociedade. De acordo com SLOMSKI (2003), a receita pública teria a característica de integralização de capital dos sócios, para serem aplicados em ativos que beneficiem a própria sociedade. Assim sendo, a forma como estes recursos disponíveis são de interesse de toda a sociedade, que deve possuir meios de controle e acompanhamento de onde e como tais recursos são consumidos.

Dados dos quatro últimos Congressos Brasileiros de Custos apontam para um aumento gradativo do interesse a respeito do tema custos na esfera governamental. A evolução pode ser constatada pelo número de artigos publicados sobre o assunto no decorrer dos anos, tendo sido apresentados 7 artigos em 2001, 8 artigos em 2002, 17 artigos em 2003 e 25 artigos em 2004.

Pode-se concluir, pelo exposto anteriormente, que uma das vantagens de adoção dos sistemas de custeio é a possibilidade de se identificar qualitativa e quantitativamente a forma pela qual são consumidos os recursos financeiros dos entes públicos, sendo que através da análise de custos, pode-se alocar melhor os recursos, de forma a maximizar os efeitos dos serviços públicos na sociedade.

Para tanto, os métodos de custeio, amplamente utilizados na esfera privada, com as devidas adaptações, podem ser de extrema utilidade para o gestor de recursos públicos. Em termos de pesquisas já realizadas, em termos de métodos de custeio, há uma tendência de utilização do custeio ABC no setor público. Tal fato pode ser comprovado pelo interesse que o sistema de custeio ABC vem despertando em pesquisadores da área de custos, conforme apurado no presente trabalho de pesquisa.

Em termos de pesquisas empíricas, em relação aos métodos de custeio, pode-se concluir que foi constatada uma maior adequação do custeio ABC para o setor público, uma vez que a implementação do ABC poderia propiciar um maior conhecimento dos processos de trabalho governamental, permitindo “accountability” e economicidade.

É importante mencionar que a implementação do custeio ABC, de acordo com os trabalhos pesquisados, poderá apresentar restrições no seu processo de implantação e pode-se ter problemas com as informações geradas pelo sistema, caso a entidade pública não dispuser de recursos adequados, dentre os quais se destacam um sistema de informações capaz de fornecer suporte ao sistema ABC, uma adequada infra-estrutura em equipamentos de informática e profissionais especializados em gestão de sistemas de custos.

De forma complementar, também se torna necessário que a entidade passe a desenvolver uma gestão de natureza profissional, que inclua a efetiva participação dos servidores envolvidos, para que se possa aproveitar todos os benefícios proporcionados pelos sistemas de custeio, especialmente caso a entidade opte pela implementação do sistema ABC.

Referências:

ALONSO, Marcos. **Custos nos Serviços Públicos**. Revista do Serviço Público. Ano 50, nº 1. Jan-Mar 1999. p. 37 a 54.

AZEVEDO, Maria T. L. de, LIMA, Manuel M. P., LIMA, Ana Luiza P. **Introdução à Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro. : Freitas Bastos, 2004

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

- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.
- HERZLINGER, Regina. **Management Accountants Have Yet to Make An Impact on Non-Profit and Government Organizations**. In Management Accounting. Chartered Institute of Management Accountants. June 2000. Disponível em <http://www.ifac.org>
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.
- LIMA, Diana V. de, CASTRO, Róbison G. de. **Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2003
- MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. Tese. USP. São Paulo : 2002.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: inclui o ABC**, 9. ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- PEREIRA, Jerônimo RT., SILVA, Alcione C. da. **A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público**. In Anais.. X Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2003
- RAIMUNDINI, Simone L. **Aplicabilidade do sistema ABC e análise de custos: estudo de caso em hospitais públicos**. 2003. 200 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá.
- SILVA, Cláudio C. E. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: Desafios**. In Anais..I Encontro de Administração Pública e Governança. Rio de Janeiro, 2004
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.
- SOUSA, Adail J. de. **Método de Custeio ABC no Setor Público: Um Estudo de sua Aplicabilidade nas Unidades de Ensino Fundamental**. Dissertação. USP. São Paulo : 2003
- VARGAS, Rosaura de F. O., CERETTA, Paulo S. **Sistema de Custeio como Proposta para a Gestão de Recursos Municipais**. In Anais.. XI Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro, 2004