

Administração Pública: Uma Abordagem dos Desafios e Tendências na Mensuração e Gestão dos Custos

Klicia Maria S. Guimarães

Antônio Socías Salvà

Resumo:

Na busca das metodologias estratégicas a serem adotadas pelas empresas na atual conjuntura de competitiva, estas estão sentindo a necessidade de mudanças nas suas formas de administrar para que as tomadas de decisões obtenham resultados satisfatórios dentro deste novo contexto social. O grande volume de métodos, técnicas, abordagens e preocupação com uma operacionalização eficiente, estimula os profissionais de vários segmentos ao aperfeiçoamento no sentido de equilibrar-se no mercado de trabalho, conseqüentemente começa a ser formado um novo perfil de profissional. Na mesma forma as empresas procuram acompanhar os avanços, e na Administração Pública não estar sendo diferente, numa época de competitividade, o setor público foi induzido a acompanhar as recentes mudanças dos métodos de gestão, no qual o controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para gerar informações seguras de forma a subsidiar o planejamento do orçamento e tomar decisões da melhor forma de aplicar os recursos arrecadados. Reafirmando o compromisso com a sociedade em gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenhos das atividades desenvolvidas. O presente trabalho tem os objetivos de demonstrar e conhecer estes atuais métodos adotados no Gerenciamento de Custos e sua aplicação na Administração Pública; avaliar alguns procedimentos de gerenciamento que possibilitariam a eficiência dos serviços prestados a comunidade através da mensuração do desempenho. Embora o controle dos custos estejam estabelecidos no decreto aplicado no âmbito federal, espera-se uma maior abrangência nas demais esferas do País. Na verdade o estudo passou a ter maior importância nos dias atuais, de modo que veio a contribuir com as gerências no processo das tomadas de decisões, por outro lado também estuda-se a reformulação da Lei 4.320/64 no qual vigora dentro da Administração Pública, de forma a estabelecer critérios de procedimentos e que iria reforçar o compromisso das gestões públicas com a sociedade satisfazendo as expectativas da população em ver os recursos arrecadados aplicados com metas eficientes. A implementação de um sistema de informação dentro de um gerenciamento, viabilizaria um orçamento público bem planejado, com missões estratégicas desenvolvidas que facilitasse o governo a condução de administrar os recursos sem imprevistos.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, NAS EMPRESAS GOVERNAMENTAIS E NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ABORDAGEM DOS DESAFIOS E TENDÊNCIAS NA MENSURAÇÃO E GESTÃO DOS CUSTOS.

Klicia M^a S. Guimarães¹, Antônio Socias Salvà².(1) Professora Universitária da Disciplina Contabilidade e Análise de Custos. (2) Professor Titular da UIB/Espanha.(1)ILES-Ulbra/Palmas; Av. Teotônio Segurado “área de expansão”, S/N;

Professora Universitária.

kliciamaria@yahoo.com.br.

Área Temática (10): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, NAS EMPRESAS GOVERNAMENTAIS E NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA ABORDAGEM DOS DESAFIOS E TENDÊNCIAS NA MENSURAÇÃO E GESTÃO DOS CUSTOS.

Área Temática (10): MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, NAS EMPRESAS GOVERNAMENTAIS E NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.

RESUMO:

Na busca das metodologias estratégicas a serem adotadas pelas empresas na atual conjuntura de competitiva, estas estão sentindo a necessidade de mudanças nas suas formas de administrar para que as tomadas de decisões obtenham resultados satisfatórios dentro deste novo contexto social.

O grande volume de métodos, técnicas, abordagens e preocupação com uma operacionalização eficiente, estimula os profissionais de vários segmentos ao aperfeiçoamento no sentido de equilibrar-se no mercado de trabalho, conseqüentemente começa a ser formado um novo perfil de profissional.

Na mesma forma as empresas procuram acompanhar os avanços, e na Administração Pública não estar sendo diferente, numa época de competitividade, o setor público foi induzido a acompanhar as recentes mudanças dos métodos de gestão, no qual o controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para gerar informações seguras de forma a subsidiar o planejamento do orçamento e tomar decisões da melhor forma de aplicar os recursos arrecadados. Reafirmando o compromisso com a sociedade em gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenhos das atividades desenvolvidas.

O presente trabalho tem os objetivos de demonstrar e conhecer estes atuais métodos adotados no Gerenciamento de Custos e sua aplicação na Administração Pública; avaliar alguns procedimentos de gerenciamento que possibilitariam a eficiência dos serviços prestados a comunidade através da mensuração do desempenho.

Embora o controle dos custos estejam estabelecidos no decreto aplicado no âmbito federal, espera-se uma maior abrangência nas demais esferas do País. Na verdade o estudo passou a ter maior importância nos dias atuais, de modo que veio a contribuir com as gerências no processo das tomadas de decisões, por outro lado também estuda-se a reformulação da Lei 4.320/64 no qual vigora dentro da Administração Pública, de forma a estabelecer critérios de procedimentos e que iria reforçar o compromisso das gestões públicas com a sociedade satisfazendo as expectativas da população em ver os recursos arrecadados aplicados com metas eficientes.

A implementação de um sistema de informação dentro de um gerenciamento, viabilizaria um orçamento público bem planejado, com missões estratégicas desenvolvidas que facilitasse o governo a condução de administrar os recursos sem imprevistos.

1. INTRODUÇÃO

No grande volume de métodos, técnicas, abordagens e preocupações desafiando a capacidade dos profissionais no que diz respeito ao entendimento dessas

questões, ao discernimento do que é ou não relevante e principalmente, como implementar as mudanças sugeridas pelo mercado e obter resultados satisfatórios, é que estar fazendo os profissionais estarem em constante processo de desenvolvimento cultural, porque a inovação é que fará diferença no III milênio. O compromisso com a eficiência é literalmente exigido pela sociedade e a adaptação com meios tecnológicos tem tornado os serviços mais competitivos.

A competitividade é necessária no estágio que nos encontramos da economia atual e em todos os segmentos surge empresas preocupadas em reduzir seus custos, acelerar o processo tecnológico e aumentar seus lucros procurando não desmerecer a qualidade dos produtos ou serviços prestados aos seus clientes.

A necessidade de mudanças na forma de administrar que atualmente estar sendo estimulada na Administração Pública é reforçada pelo professor Silva¹ “é preciso que os administradores públicos e os profissionais da administração pública desenvolvam uma série de metodologias focadas na identificação das necessidades e no atingimento dos resultados”, os gestores públicos estão se conscientizando das mudanças profundas que estão acontecendo no mercado e buscar a melhor forma de trabalhar com os novos modelos de decisões.

Métodos e princípios de gestão estão surgindo, contudo para atingir um nível de operacionalização eficiente tem que ser muito mais que fórmulas mágicas. E as gestões necessitam buscar o aperfeiçoamento para tornarem-se aptas e competitivas no mercado global.

No caso brasileiro, muito tem se estudado no sentido de entender a os aumentos e variações dos gastos no setor público, mas com o aparecimento dessas mudanças, a preocupação dos gestores do orçamento público começa a crescer, e a tentativa de equilibrar o mercado é através dos Planos de Estabilização Econômica e reformas administrativas, providenciárias e tributárias, procurando obter uma diminuição dos gastos públicos e a adoção de uma política de privatizações, para que estas gestões se tornem independente e participativa na economia. Os custos, serão acompanhados de uma forma que estes prestar informações que subsidiem o planejamento correto do orçamento, assumindo projetos e atividades de grau relevante à população e, conseqüentemente, ocasionaria a diminuição do déficit público.

O país vive sobre extremo controle da estabilidade econômica no combate a inflação, com os reflexos da queda das bolsas de valores, crescimento do déficit público e as deficiências de infra-estrutura, procurando encontrar medidas preventivas e cautelosas.

A busca de uma melhor aplicação das receitas arrecadadas, através de critérios estabelecidos no Plano Plurianual, tem como prioridades as áreas: social, saúde, educação e segurança, adotando como mecanismos a racionalidade, a flexibilidade e a eficiência. É prioridade de um bom planejamento de orçamento público.

Conforme Cobra (1987):

¹ SILVA, Lino Martins da. Contribuição ao estudo do sistema de custeamento na administração pública. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXVIII, n. 119, p. 36, set./out. 1998.

“quando se gasta em prevenção e avaliação, maior o nível de qualidade dos serviços. O sistema de custos-alvo, com custos rígidos bem planejados, poderá ser uma excelente ferramenta para avaliar este desempenho.”

O objetivo da Contabilidade que é de manter registrados os atos e fatos administrativos com as respectivas receitas e despesas. Na Contabilidade Pública, observa-se os programas de trabalho inseridos no orçamento, procurando adequar melhor aplicação dos recursos. Logo, o programa tem de ser bem planejado, para que possa ser aplicado de maneira eficiente, controlando os desperdícios com o erário público.

Os novos conceitos dado à Contabilidade de Custos. vêm contribuir com um novo sistema usado pelas empresas, que é proveniente da necessidade de uma nova reestruturação na forma de administrar, importando as ferramentas que serão usadas no gerenciamento do setor público.

Os objetivos gerais deste trabalho é demonstrar e conhecer os novos métodos do Gerenciamento de Custos que desafiam as metodologias de gestão tradicional e sua aplicação na Administração Pública; avaliar alguns procedimentos de gerenciamento que possibilitaria a eficiência dos serviços através da mensuração do desempenho de uma atividade.

2. METODOLOGIA

A metodologia adotada para desenvolvimento deste trabalho foi a pesquisa bibliografia e avaliação dos resultados de alguns trabalhos sobre os tópicos abordados.

3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DESAFIOS E TENDÊNCIAS

3.1 OS GASTOS PÚBLICOS

De acordo com os índices globais, o setor público no Brasil apresentou uma expansão considerável entre 1947 a 1973, refletindo um crescimento significativo do volume de despesas do país. As despesas totais do setor público, excluídas as empresas do governo, elevaram-se de 18% do PIB, em 1947, para 23%, em 1973 (Rezende, 1987) e (Baer. 1996. p.94). O volume total de recursos necessários ao financiamento da expansão das atividades teve reflexo acentuado.

Segundo os dados disponíveis daquela época, a participação do setor público na economia brasileira estaria ao nível de alguns países de elevado grau de desenvolvimento.

“Em particular, uma elevada participação do setor público no PIB pode refletir uma acentuada participação governamental com propósito de acelerar o ritmo de crescimentos econômico.” (Fernando Rezende, 1987). Na verdade, isso significava que, *“A elevação da participação das despesas totais do governo no PIB seria promovida com propósito de aumentar o próprio nível do produto e não em decorrência de um elevado nível de desenvolvimento”*, para Martins e Lewis². Tal afirmação foi feita com base em observação empírica de dados de diversos países do mais variado nível de desenvolvimento, indicando que a participação do governo, na economia, na ordem 19% a 22% do PIB, não poderia ser considerada exagerada.

² MARTIN, Alison e LEWIS, W. Arthur. “Patterns of public Revenue and Expenditure” The Manchester School of Economic and social Studies, vol XXIV (setembro, 1956), Manchester, Inglaterra, pp. 203-204.

As observações anteriores conduzem à conclusão de que a simples observação dos índices globais de relação entre despesas e tributos e o PIB é insuficiente para a avaliação do processo de expansão das atividades do setor público e para permitir conclusões acerca da dimensão do setor. É necessária que avaliação seja feita a partir da identificação das principais atribuições econômicas do Estado e no papel da diversificação dessas atribuições como determinantes do crescimento das despesas totais de um governo. Assim sendo, ainda deve ser considerada as políticas de financiamentos da expansão sobre o nível e distribuição da Renda Nacional.

A posição inicial do governo brasileiro era bastante modesta, onde lhe cabia apenas prestação de alguns serviços essenciais à coletividade. O papel foi se modificando, resultante de uma evolução dos próprios princípios e modificações substanciais nas preferências do governo para atividades que promovem a distribuição de renda. Nesse período, absorve a função, cada vez mais importante, como regulador da atividade econômica.

Na década de 30, ocorreu a grande crise de depressão econômica, o governo interviu na economia para combater a inflação e o desemprego de mão-de-obra, uma realidade bem parecida com a atual. Naquela década, houve duas grandes guerras mundiais que refletiram nas preferências da coletividade quanto à promoção do bem-estar social. Os países que ainda não alcançaram índices satisfatórios de desenvolvimento, ficam expostos a todo e qualquer problema mundial, afetando sua economia interna e alterações de interesses, para que se prevaleça a estabilidade econômica.

Os ajustamentos na alocação de recursos são requeridos sempre que não forem encontradas condições que assegurem maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia, através do funcionamento dos mecanismos de determinação dos preços no mercado.

À medida que se torna impossível de avaliar o serviço que é consumido por uma população, a ausência deste preço através do mercado torna-se impraticável a alocação de recursos para a produção desses bens por parte do setor privado,.

Os problemas de estabilidade econômica são particularmente importantes, no caso de economias subdesenvolvidas à medida que a manutenção da estabilidade constitui um requisito importante para que seja alcançado o objetivo de manutenção de taxas elevadas de crescimento.

O processo dinâmico do crescimento das despesas públicas tem sido explicado por alguns pesquisadores, estabelecendo hipóteses teóricas, uma vez que os dados são empíricos, dando ênfase aos estudos econométricos.

A “Lei de Wagner”, de Adolph Wagner, estabelece a seguinte proposição: “*À medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país.*” .Estas observações foram resumidas por Richard Bird³.

³ BIRD, Richard, “ The Growth of Government Sparding in Canada”, in Canadian Tax Papers, vol 51 (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1970).

O crescimento ocorrido desde 1968 se deveu ao impacto provocado pelos programas do governo e que, devido aos elaborados mecanismos de controle do Estado, a alocação de recursos foi mais um resultado das políticas governamentais do que de forças do mercado.

baseado em um bom planejamento e controle administrado pelos governantes no sentido de Quanto à dívida pública e recessão para Filillini(1994, p.130):

“...O resultado líquido da política anti-recessiva tende a ter o crescimento da dívida pública como forma de financiar um déficit orçamentário provocado pelo aumento dos gastos e redução dos tributos. Do ponto de vista econômico, não é correto balancear o orçamento em épocas de recessão. Isto contribuiria para aprofundar ainda mais a tendência recessiva.”

Há outra preocupação de análise da evolução do setor público da forma pelo qual os gastos são financiados, repercutindo de formas diversas sobre o nível de atividade econômica e a distribuição dos resultados da produção.

Esse controle de preço pode também ser exercido de maneira direta e indireta. O controle direto, no intuito de regulamentar as medidas legais. O controle indireto, resultante da manipulação das medidas das políticas econômica, cambial e monetária, tudo se obterem resultados satisfatórios à população.

Na busca para se obter resultados que possam conter o crescimento desordenado dos gastos é a realidade de muitos setores, precisará ter a contribuição e participação de todos para que haja uma estabilização econômica dentro de um país.

No Brasil, o estudo sobre o reflexo da economia mundial, o aumento da carga tributária e a preocupação de reduzir os gastos, aplicando o valor de acordo com os recursos disponíveis, sempre foi uma preocupação que ainda não foi combatida.

A aplicação das ferramentas de custos como contribuição ao gerenciamento na Administração pública, na verdade não é uma descoberta atual, o art. 137 do Decreto n.º 93.872/86 na esfera federal citava, “A Contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão” (Decreto-Lei 200/67, art. 69)” o que precisava na época, era conhecer melhor as ferramentas de custos no ponto de vista a auxiliar nos processos decisórios.

3.2 O AMBIENTE TRADICIONAL E O ATUAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O papel da Administração Pública começou a ser formado nos tempos da colonização do Brasil em 1500, com o descobrimento por Pedro Álvares Cabral. Grande parte da política adotada atualmente é resultante da Coroa Portuguesa e dos diferentes governos após a Independência. Ainda no Primeiro Império, eram entregues as capitanias aos donatários para que as administrassem em troca de poder, terras e participações nos impostos arrecadados. O Brasil começava a organizar sua vida política, seu governo e suas leis como país independente.

Nos tempos atuais, é definido o conceito de Administração, por Hely Lopes Meirelles(1982) como sendo: “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, pre-ordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas.”

Há uma grande necessidade de modificar alguns segmentos que aplicam metodologias tradicionais dentro das administrações públicas, que são organizações de tipo burocráticas, necessitando que abandonem a sua tradição de ineficácia e lentidão perante a sociedade. A burocracia, ao nível patológico de disfunção, é incompatível com a idéia de qualidade, a qual exige muito maior produtividade, imaginação e inovação.

A distinção que o professor Hely Lopes Meirelles (1982), faz entre a administração pública e privada é a seguinte *“Na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido o que a lei autoriza.”* Por isso que é uma organização do tipo burocrática.

O usuário dos serviços públicos deve ser encarado dentro dos princípios de uma empresa privada, como verdadeiro cliente, no sentido de que a relação Administração/Cidadão, deixa de ser uma relação de subordinação e passa a ser uma relação de igualdade.

A capacitação e modernização administrativas, quando se tornam ações concretas, obtém-se resultados com qualidade e eficiência, melhorando o atendimento, informação, comunicação e a receptividade. Infelizmente, ainda não atingimos as aspirações que a sociedade exige, estamos ainda presos a alguns motivos clássicos.

Sabe-se que enveredar no caminho extremista em comparar com o setor privado, também não seria real. Existem alguns princípios de filosofia totalmente diferentes que não dariam para adaptar-se à realidade de uma atividade pública.

“O controle interno, como externo, não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. É de uma importância vital para a administração, e necessária se faz a sua definitiva institucionalização, a fim de permitir conhecer a eficácia com que estão sendo gastos os dinheiros públicos.” (Peixe,1998. p.42). E a sociedade exige que seus governantes mostrem o resultado da aplicação dos recursos geridos e o controle faz parte do efeito desejado.

Atualmente, a Administração Pública está vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa, pois, já há algum tempo, alguns dos seus setores permanecem sem a devida eficácia operacional e administrativa. Nesta busca de mudança de imagem de *“mau administrador”* dos recursos públicos, o Estado começa a assumir algumas tarefas que antes, na história, contrariava alguns dos seus princípios, absorvendo algumas características, interesses e métodos do setor privado, iniciando-se, assim, o processo de aplicar essas mudanças nos seus objetivos, agora planejados.

A parte inicial antes da movimentação do recurso será planejar um orçamento que para Guimarães⁴ terá que ser:

“bem-estruturado, no qual se procuram adequar as metodologias de trabalho que serão utilizadas em todas as unidades, que constituem uma única organização na área pública, expressando seus programas , subprogramas de trabalho em termos

² GUIMARÃES, Klicia Maria Silva. A Contabilidade de Custos até a era da globalização. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano XXIX, n. 122, p. 92 - 98, mar./abr. 2000.

financeiros, sem permitir que algum fato modificativo altere o seu resultado patrimonial e que venha escapar do controle”.

Embora as tarefas do setor público sejam manipuladas, via de regra, pelo governo, é de fundamental importância que elas conservem a correlação preço-qualidade. É ainda necessário que a política de preços seja adequada ao valor dos serviços prestados, cobrindo os custos e proporcionando um lucro socialmente aceitável.

Há preocupação de reduzir os custos e avaliar o desempenho em todas as áreas da administração pública, sem que venha ocasionar danos à qualidade dos serviços oferecidos à comunidade. Os objetivos e planos de mercados do ramo empresarial tendem a ser planejados e relacionados à expansão mercadológica e à diversificação da oferta de serviços. Essas metodologias são transferidas também para outros campos de atuação.

A maior relevância dos custos das empresa de serviços é com a mão-de-obra, já que lida com pessoas. Então, é preciso existir uma liderança para coordenar a execução do planejamento traçado, com qualificação suficiente e apta a tomar decisões duradouras com agilidade.

4. OS NOVOS PARADIGMAS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

4.1 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS TOMADAS DE DECISÕES

Na Contabilidade de Custos, em seus conceitos tradicionais, avaliavam-se, estritamente, os aspectos financeiros para depois tomar decisões. Hoje, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

Utilizar esses dados levantados para alcançar o custo/benefício, com redução dos custos, e encontrar o valor real desses serviços prestados que são colocados a disposição dos usuários, é descobrir o caminho de se trabalhar com lucratividade e investir mais nos setores traçados nos Planos Plurianual.

A utilização dos dados bem definidos de custos para o planejamento nas realizações dos programas de trabalho definidos pelo governo, poderá vir a contribuir para obtenção do êxito e recuperação das empresas públicas.

Tratar os relatórios dos orçamentos, demonstração financeira, patrimonial e suas variações, como a única fonte de fornecimento de demonstrativos do desempenho financeiro é demonstrar somente os aspectos quantitativos. Embora seja um fator importante, há, todavia, a necessidade de se considerar o aspecto qualitativo, que está deixando de causar tanto impacto aos desconhecedores do assunto, de acordo com a idéia do autores Sank e Govindarajan(USA, 1997), no livro “A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir suas estratégias de custos para vencer em mercado crescentes competitivos”.

Prestar contas somente do quanto se arrecada e onde se gasta, deixa de ser fator importante para o contribuinte que deseja uma empresa operante, com lucratividade e diversificação de serviços, atendendo primeiramente suas necessidades básicas.

O recurso bem aplicado, e com investimentos crescentes correspondendo à sua contribuição paga aos cofres públicos, é isso que o contribuinte espera.

Algumas pesquisas já demonstram a adoção da sistemática de custos na elaboração e no controle orçamentário.

Segundo manual do ILPES(1967, p.2):

“O sistema de orçamento-programa baseia sua operação no cálculo de custo. Para tanto, é uma técnica que está constantemente olhando através da ótica dos resultados. Segundo essa condição, é necessário adaptar a contabilidade fiscal para que proporcione os antecedentes necessários com respeito aos custos, sejam esses unitários e/ou totais. Em outras palavras, a implantação da técnica orçamentária por programas obriga a mudar o enfoque da contabilidade fiscal, de uma simples contabilidade fiscal orçamentária, para uma contabilidade fiscal que incorpore a contabilidade de custos.”

A necessidade de implantação do sistema de custos, onde se busca conciliar as realizações com os recursos escassos dentro de uma gestão financeira pública, depende da aceitação pelas pessoas dos novos conceitos e das estratégias de implantação de forma progressiva. Para Giacomoni (1997, p.158):

“... a implantação do sistema de custo na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem prática, entre as quais resistências às mudanças, tradicionalismo e outras.”

Vários são os sistemas de custeamento que estão à disposição com a finalidade de se mensurar os custos de uma empresa. Algumas adotam o sistema Absorção, não só por ser aceito no Brasil devido à legislação fiscal, mas também por ser mais conservador, onde se apropria todos os custos. Ainda temos, para fins gerenciais, o sistema de Custeio Direto ou Variável, porque proporciona a separação dos custos variáveis e dos fixos para melhor avaliação da Margem de Contribuição. Para as médias e grandes empresas, com seus departamentos bem definidos, são adotados o sistema de custeio baseado em atividade (Activity Based Costing – ABC) concentrando-se, fundamentalmente, nos gastos indiretos, uma vez que os outros gastos diretos podem ser contornados pelos sistemas de custos convencionais. Este último foi muito bem aceito e novas adaptações estão surgindo. Exemplo disso é o GECON – Sistema de Gestão Econômica.

Fundamentalmente o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de “cost drivers” ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos, via direcionadores específicos.

O Sistema de Gestão Econômica - GECON - é um sistema de gestão de empresas baseado em resultados econômicos que começou a ser estruturado pelo Prof. Dr. Armando Catelli, por volta dos anos 70, constituindo, atualmente, uma área de pesquisa no âmbito do Departamento de Contabilidade da FEA/USP.

O Sistema de Gestão Econômica incorpora o conceito de custo de oportunidade, para mensuração do resultado econômico e do custo do capital da empresa; alternativas de investimentos; estudo de preços de venda; avaliação de desempenho das áreas e de resultados dos produtos/serviços gerados internamente.

Há no Gecon as premissas básicas que incorporam os requisitos fundamentais do sistema de informação contábil-gerencial do futuro, consubstanciando-se em poderosa ferramenta dos gestores face aos desafios ambientais.

Padoveze (1997, p. 193):

“... na concepção do sistema GECON, a contabilidade divisional será executada por atividade. Cada atividade terá um gestor, com responsabilidades determinadas pela administração da empresa, que serão avaliadas pelo desempenho de cada atividade ou das atividades constantes de sua área de responsabilidade.”

O Sistema Gecon – Sistema de Informação de Gestão Econômica confirma a utilização do mesmo foco em comum do Sistema Baseado em Atividades – ABC, que é feito por atividades. Porém, alguns autores demonstram que o Gecon não se restringe em mensurar os custos, mas, ainda, os resultados econômicos de cada atividade. Então o mais adequado sistema de mensuração de desempenho deveria envolver não só os custos, mas também as mensurações dos resultados reais e resultado planejado, estabelecendo a ligação entre o sistema de informação contábil e o processo decisório.

Conforme Catelli e Guerreiro (1992), o sistema de informação de gestão econômica está voltado *“... a mensuração dos resultados econômicos das atividades empresariais.”*

Para se analisar os custos de uma empresa de forma gerencial é utilizado o método de contribuição do sistema de custeamento variável, concentrando-se nos dados futuros esperados que diferirão entre as diversas alternativas. E, muitas vezes, na análise de custos, abandona-se a noção do custo de oportunidade que: *“é o sacrifício máximo que poderia ter sido conseguido se o bem ou serviço ou a capacidade produtiva tivesse sido usado para outro fim”* .(Horngren, 1985, p.103). Então, muitas vezes, se deixa de tomar uma decisão por causa de um conflito entre as medidas no modelo de decisão e no modelo de avaliação do desempenho.

4.2 O NOVO AMBIENTE DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para se chegar aos novos conceitos do gerenciamento de custos, precisa-se fazer uma breve retrospectiva, na visão dos profissionais japoneses e americanos, devido a competição no mercado mundial entre estes dois países.

Na década de 50, e nos primeiros anos da década de 60, os Estados Unidos dominaram a economia mundial com muitos métodos, como contabilidade por área de responsabilidade, orçamento de capital, contabilidade de custo de capacidade, custo - padrão direto, margem de contribuição, contabilidade para tomadas de decisão, programação linear, contabilidade de desempenho, contabilidade de responsabilidade social. Nos anos 60, os pesquisadores Johnson e Kaplan motivaram os contadores a experimentar os instrumentos da contabilidade gerencial, tais como, o custo por atividade e outros métodos avançados de gerenciamento de custos como, gerenciamento da qualidade total e custo-meta.

No final da década de 70, o Japão estava mudando a base da competição no mercado, sinalizando este fato o fim da era da complacência e o início da erosão de preços. O passo inicial foi reunir várias empresas que combinaram uma produção em larga escala, com fábricas concentradas em alcançar vantagens econômicas através de altos volumes e baixa variedade de produção. Estiveram presentes as indústrias de automóveis, equipamentos de construção e de produtos eletrônicos.

Na década de 80, o Japão ganha a liderança mundial na automação da produção, necessitando de alguns ajustes na contabilidade gerencial. Mas, a administração ocidental falhou em não reconhecer que a maneira mais eficiente de aumentar a produtividade era eliminando problemas em lugar de tratar dos sintomas. O MRP - Material Requirements Planning (Planejamento das Necessidades de Materiais) foi um exemplo desta falha conceitual: em lugar de diminuir a diversidade de produtos e de tempo longos de espera, as empresas gastaram milhões de dólares e horas de gerências, na implantação de um sistema para programar materiais. Na década de 90, a utilização de alguns instrumentos aperfeiçoados e de engenharia, como custo-meta e administração de estoques *just in time*, *kanban* e *gerenciamento da qualidade total (TQM)*, fez com que o Japão retornassem a sua superioridade, reportando resultados animadores na mudança dos parâmetros de gerenciamento e se distanciando dos americanos.

E este novo ambiente descrito foi definido por Sakurai (1997, p. 23), como: “... a base da evolução da contabilidade gerencial no Japão: que proporcionou o gerenciamento de custos (1967) e gerenciamento integrado de custos (1993).” Vindo a reforçar a teoria de que a Contabilidade Gerencial vem a ser o novo ambiente da Contabilidade de Custos e que este, também, já foi transformado.

Como já foi comprovado, vários são os instrumentos utilizados na Contabilidade de Custos e que estão servindo para auxiliar outras disciplinas dentro da própria contabilidade ou de áreas afins, surgindo novas ramificações, dentro deste contexto. Citando alguns exemplos atuais, nos deparamos com a Controladoria de Gestão, Contabilidade por Responsabilidade ou de Contabilidade de Rentabilidade, Contabilidade Divisional ou Contabilidade de Atividade e nos Sistemas de Informações. Todas surgidas de uma necessidade de melhor gerir e assegurar os recursos escassos e a existência da empresa nesta época de crise mundial.

Para Martins (1998, p. 22), quando se refere as novas missões designadas para custos:

“... suas novas missões não compreendem o todo da contabilidade gerencial; esta é mais ampla, porém suas bases são esses aspectos comentados na Contabilidade de Custos.”

Exemplo desta utilização é demonstrada na Contabilidade Gerencial por Padoveze¹⁴:

“... a maior parte dos temas da disciplina contabilidade gerencial são tomados de outras disciplinas das áreas de ciências contábeis ou administração financeira.”

E ainda Padoveze¹⁵, referindo-se às entidades, relata as áreas existentes em uma empresa:

“... não existe contabilidade gerencial em uma entidade, como existe contabilidade financeira, contabilidade de custos e administração financeira. Em todas as entidades as aplicações dessas disciplinas são visíveis e, dependendo do porte da companhia, existem departamentos distintos que são responsáveis por sua execução.”

¹⁴ PADOVEZE, Clóvis Luis. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997, p.35.

¹⁵ Op. cit. p.27

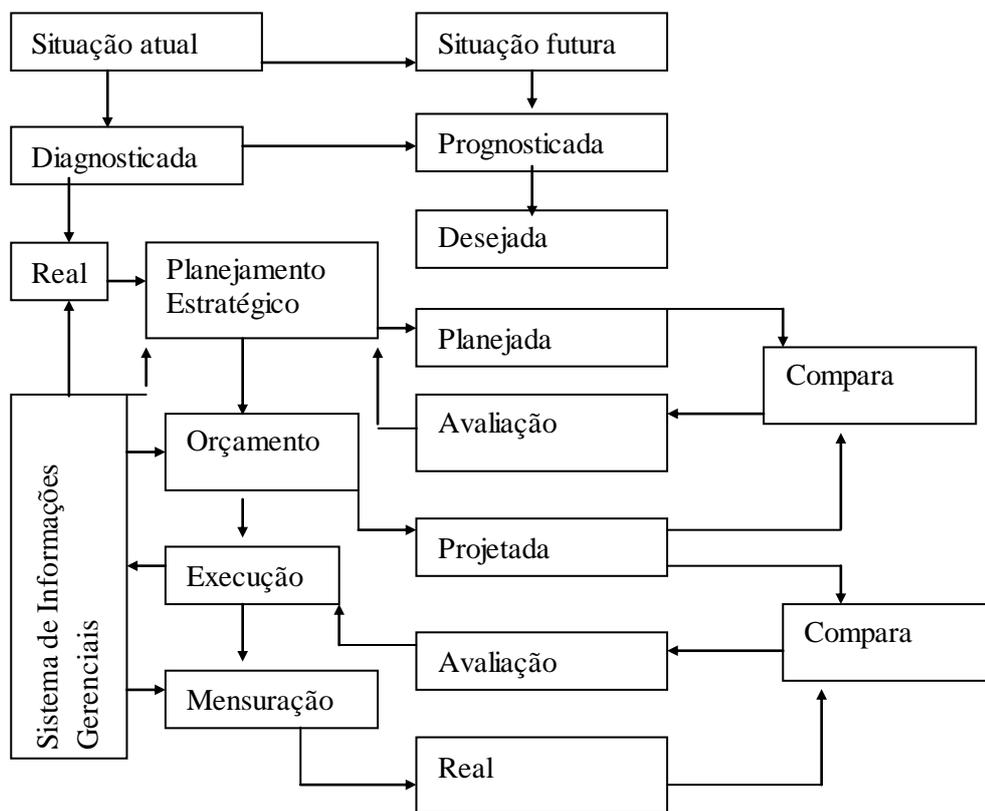
Para se alcançar um modelo de gestão eficiente, muitas são as controvérsias metodológicas e muitos são os caminhos a serem percorridos e trabalhados na projeção de sistemas contábeis eficientes para solucionar os problemas de uma gestão.

O campo da Controladoria, o Gerenciamento de Custos é a mais nova denominação da Contabilidade de Custos, que procurou desenvolver um modelo de gestão, onde é possível identificar a razão da existência de uma organização em geral, atual e futura, vindo a contribuir para a eficiência e a eficácia de suas operações, conforme figura 3.

Este enfoque de planejamento e gerenciamento estratégico utilizado pela Controladoria irá permitir uma avaliação do desempenho, no ambiente das organizações, permitindo uma gestão eficaz desse desempenho, no sentido de serem otimizadas as suas contribuições à eficácia organizacional.

A Figura 3, apresentada na página seguinte, mostra um modelo de gestão, segundo PEREZ e FRANCO.

Figura 3 - Modelo de Gestão



Fonte: PEREZ Júnior, Pestana, Franco. *Controladoria de Gestão: teoria e prática*, 1997, p. 17

O Controle da Gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo o objetivo é manter o controle das operações dentro de uma meta desejada. E dentro deste conjunto pode-se medir cada área e atividade e atribuir a um responsável o resultado dessa avaliação.

Campiglia (1995, p. 433) afirma:

“... estabelecer um Sistema de Mensuração de Desempenho de modo a interligar o processo operacional com metas estratégicas da empresa. As medidas de desempenho, por sua vez, devem estar ligadas aos GERADORES DE CUSTOS, de modo a permitir uma GESTÃO ESTRATÉGICA DOS CUSTOS”.

5. CONCLUSÃO

O orçamento público de hoje é obra desenvolvida de outros países, que após varias tentativas de encontrar a forma ideal que viesse atender as necessidades de um governo. Somente no século XIX, o orçamento passou a apresentar semelhança com a forma como é desenvolvido atualmente.

No Brasil, o orçamento esta disciplinado numa lei de 35 anos de existência, que atualmente precisa sofrer reformulações que venham padronizar os procedimentos orçamentários nacionais, para atender os diversos níveis do governo e, ainda, pelos efeitos da globalização, na forma de atender os procedimentos de outros países estada-se a adotar uma única norma e os mesmos procedimentos.

Um sistema de informações estruturado proporcionaria um orçamento bem planejado, com missões estratégicas desenvolvidas, com objetivos de alcançar o sucesso e facilitaria muito a um governo no sentido de conduzir sua administração sem imprevistos. A importância das novas metodologias gerenciais começaram a ser descobertas nas administrações da empresas privadas, estendendo-se hoje, às empresas públicas ainda de maneira *tímida*.

Os novos métodos adotados são formados pela junção entre várias técnicas utilizadas de diversas áreas afins. E, adentrando na área de Custos, que exporta informações básicas que vêm servindo de auxílio à nova visão de gerenciamento, verificamos uma evolução quanto à forma que vinha sendo aplicada.

E para que estas informações sejam bem sucedidas é preciso traçar um sistema de informações que venha facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias gerenciais. Em cada segmento de uma empresa existirá um responsável pelo setor ou área e este irá prestar contas de sua gestão.

Por outro lado, a integração do processo de avaliação de desempenho ao processo de gestão justifica-se a partir da constatação das suas inter-relações, nas fases de planejamento, execução e controle das atividades, bem como, pela necessidade de se associar às suas respectivas gestões, todos os efeitos (operacionais, econômicos e financeiros) das suas decisões.

6. REFERÊNCIA BIBLIOGRAFIA

BAER, Werner. *A Economia Brasileira*. Tradução de Edite Sciulli. 4ª ed. São Paulo: Nobel, 1996.

CAMPIGLIA, Américo O., CAMPIGLIA Oswaldo R. P. *Controles de Gestão: Controladoria Financeira das Empresas*. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando(coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

_____, GUERREIRO, Reinaldo. *Uma análise crítica do sistema ABC – Activity Based Costing*,. Boletim IOB. Rio de Janeiro. p.327-322, bol 39/94. Temática Contábil e Balanços.

COBRA, Marcos; Rangel, Alexandre. *Marketing de Serviços*. São Paulo: McGraw-Hill,1987.

Decreto lei nº 93.872/86 de 23.12.86

Decreto nº 2.272 de 09.07.97

Lei nº 4.320 de 1964

FILELLINI, Alfredo. *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 1994.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GONZÁLEZ,E.L., PÉREZ; A.R .e CUERVO,C.M. *El Control de Gestion en las Empresas de Asistencia Sanitaria*. España: Junta de Castilla y León, 1994.

HORNGREN, Charles T. *Introdução a Contabilidade Gerencial*. Tradução: José RicardoB. Azevedo. 5.ed. São Paulo: Prentice – Hall do Brasil, 1985.

INSTITUTO LATINO AMERICANO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL (ILPES). *Manual de medición de costos por programas*. Santiago do Chile, 1967.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6. ed .São Paulo:Atlas,1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais,1982.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas, 1998.

PEIXE, Blênio César Severo. *Orçamento e Contabilidade: Uma Contribuição ao*

Redesenho do Controle na Administração. RBC, Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXVII, n. 110, mar/abr. 1998.

PEREZ Junior, Jose H., PESTANA, Armando O., FRANCO, Sergio P. C. *Controladoria de Gestão: teoria e pratica*. 2.ed. Sao Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas, 1998.

REZENDE, Fernando A. da Silva. *Finanças Públicas*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de Custos*. Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.