

# ORÇAMENTO PÚBLICO: UM NATURAL SISTEMA DE CUSTOS

**Luiz Ivan dos Santos Silva**

**Carlos Alberto Oliveira Brito**

**Kelly Cristina Ribeiro Marques Cardoso**

**Cristiane Balbina Pereira de Araujo Dias**

## **Resumo:**

*O orçamento público é um instrumento que tem sido empregado nas administrações públicas, para evidenciar o controle fiscal e administrativo na gestão, além de, por meio deste, ser possível executar o planejamento das ações propostas pela administração no intuito de contribuir, para que os cidadãos disponham de uma melhor qualidade de vida. Um sistema de custos é relevante em qualquer sistema de informação gerencial, quando a busca pela eficiência, deve ter instrumentos de análise, que possibilitem a tomada de decisões gerenciais por parte dos gestores. Com o advento da Lei Complementar 101, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ampliou-se à discussão no intuito de se dotar à contabilidade pública de um sistema de custos, pois a esta cabe a função de registrar toda a execução do orçamento público, logo, dos atos e fatos praticados pela administração pública. Assim, esse estudo visa demonstrar, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, que os registros da execução orçamentária possibilitam uma gama de informações, as quais evidenciam a apropriação dos gastos por secretaria / órgão, função, sub-função, programa, projeto e atividade, revelando-se assim como um início de um sistema de custo. Este trabalho evidencia, também, algumas dificuldades encontradas, para implantação de um sistema de custos em uma unidade orçamentária de uma entidade pública. Após este estudo, concluiu-se que a contabilidade governamental, por meio dos seus sistemas de escrituração, dispõe de um sistema de custos natural a partir do registro contábil centrado no orçamento, mediante sua classificação funcional e estrutura programática, porém sendo necessário o estudo aprofundado, para que se possa chegar a sistemas de custos específicos e efetivos para cada entidade pertencente ao setor público.*

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

## **ORÇAMENTO PÚBLICO: UM NATURAL SISTEMA DE CUSTOS**

**Nome:** Luiz Ivan dos Santos Silva

**Endereço:** Rua João Sampaio Machado, 76 Bairro: Capuchinhos. Feira de Santana-Ba CEP: 44.052.200.

**Telefone:** (75) 3602-8356 9961-5068

**Email:** [planejamentoeconomico@pmfs.ba.gov.br](mailto:planejamentoeconomico@pmfs.ba.gov.br); [luizivan@uefs.br](mailto:luizivan@uefs.br)

**Instituição (ões):** Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS, Prefeitura Municipal de Feira de Santana - PMFS, Faculdade Anísio Teixeira- FAT.

**CRC:** Bacharel em Ciências Contábeis Bahia 17300/0-O.

**CPF:** 161.415.985-87

**Nome:** Carlos Alberto Oliveira Brito

**Endereço:** Rua Pedro Suzart, 812 Bairro: Brasília. Feira de Santana-Ba CEP: 44.060.610.

**Telefone:** (75) 9138-0186

**Email:** caobrito@uol.com.br

**Instituição (ões):** Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS, Prefeitura Municipal de Feira de Santana - PMFS, Faculdade Tecnologias e Ciências – FTC.

**CRC:** Bacharel em Ciências Contábeis Bahia 7880.

**CPF:** 140.390.795-15

**Nome:** Kelly Cristina Ribeiro Marques Cardoso

**Endereço:** Av. Maria Quitéria, 2.316 Bairro: Queimadinha. Feira de Santana-Ba CEP: 44.070.030.

**Telefone:** (75) 3622-6315 9131-3061

**Email:** kelycrm@terra.com.br

**Instituição (ões):** Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS, Prefeitura Municipal de Feira de Santana - PMFS, Faculdade Tecnologias e Ciências – FTC, Faculdade Anísio Teixeira - FAT.

**CRC:** Bacharel em Ciências Contábeis Bahia 18.201.

**CPF:** 963.100.215-91

**Nome:** Cristiane Balbina Pereira de Araújo Dias

**Endereço:** Rua Jordânia, 66 Bairro: Ponto Central. Feira de Santana-Ba CEP: 44.045.290.

**Telefone:** (75) 8102-1790

**Email:** anebalbina@yahoo.com.br

**Instituição (ões):** Prefeitura Municipal de Feira de Santana, Escola de Negócios da Bahia – ENEB.

**CRC:** Bacharel em Ciências Contábeis Bahia 17836/0-O.

**CPF:** 742.077.925-20

### **RESUMO**

O orçamento público é um instrumento que tem sido empregado nas administrações públicas, para evidenciar o controle fiscal e administrativo na gestão, além de, por meio deste, ser possível executar o planejamento das ações propostas pela administração no intuito de contribuir, para que os cidadãos disponham de uma melhor qualidade de vida. Um sistema de custos é relevante em qualquer sistema de informação gerencial, quando a busca pela

eficiência, deve ter instrumentos de análise, que possibilitem a tomada de decisões gerenciais por parte dos gestores. Com o advento da Lei Complementar 101, a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ampliou-se à discussão no intuito de se dotar à contabilidade pública de um sistema de custos, pois a esta cabe a função de registrar toda a execução do orçamento público, logo, dos atos e fatos praticados pela administração pública. Assim, esse estudo visa demonstrar, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, que os registros da execução orçamentária possibilitam uma gama de informações, as quais evidenciam a apropriação dos gastos por secretaria / órgão, função, sub-função, programa, projeto e atividade, revelando-se assim como um início de um sistema de custo. Este trabalho evidencia, também, algumas dificuldades encontradas, para implantação de um sistema de custos em uma unidade orçamentária de uma entidade pública. Após este estudo, concluiu-se que a contabilidade governamental, por meio dos seus sistemas de escrituração, dispõe de um sistema de custos natural a partir do registro contábil centrado no orçamento, mediante sua classificação funcional e estrutura programática, porém sendo necessário o estudo aprofundado, para que se possa chegar a sistemas de custos específicos e efetivos para cada entidade pertencente ao setor público.

**Palavras-chave: Sistemas, Custos, Orçamento.**

Área Temática: Gestão de custos no setor governamental.

## **1. INTRODUÇÃO**

A Lei Complementar 101/2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) enfatiza em seu artigo 50 que a entidade além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, deverá, na escrituração das contas públicas, seguir alguns procedimentos, entre os quais se destaca a manutenção de um sistema de custos, que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (parágrafo 3º do artigo 50). Isso proporcionou de imediato uma série de estudos e propostas de assessorias no intuito de oferecer sistemas de custos voltados para a administração pública.

Um sistema de custos permite a entidade obter informações acerca do valor gasto no desenvolvimento do produto ou serviço, e possibilitar que sejam tomadas decisões gerenciais acerca deste, visando sempre à eficiência dos processos, a economicidade do gasto e a efetividade das ações.

Na administração pública, é fundamental a implantação de um sistema de custos para tornar mais transparentes os custos dos serviços e/ou produtos para a sociedade, disponibilizando, mais informações, que permitam avaliar a administração pública de forma mais abrangente, contribuindo para uma gestão eficaz e responsável.

Evidente que o grau de detalhamento do que se pretende custear influenciará a formatação do sistema e seu próprio custo. Embora, neste caso é preciso identificar até onde será necessário obter informações relevantes para possibilitar à tomada de decisões por parte dos gestores públicos.

Afinal, vale destacar que o orçamento público é um documento relevante para a administração pública, já que a contabilidade pública deve registrar os atos e fatos decorrentes da execução orçamentária. E, como o orçamento tem uma estruturação de agregados por meio das funções e subfunções de governo, dos programas, projetos, atividades e operações especiais, pode-se afirmar que o orçamento constitui-se como um sistema natural de custos, ao apresentar os custos nesses grandes agregados, embora, caso se deseje, pode-se obter maior detalhamento, a partir de determinados procedimentos, ao detalhar as ações que compõem os projetos ou as atividades, por exemplo.

Este trabalho tem como objetivo demonstrar que a estrutura do orçamento público fornece informações, que refletem um sistema de custos natural, capaz de fundamentar o gestor na tomada de decisões, sendo necessário, porém, o estudo de cada unidade orçamentária, de modo específico, a fim de se construir modelos mais efetivos e eficientes para cada situação. Para tanto, utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental ao fazer-se uma abordagem sobre sistema e subsistema de custos, com ênfase nas considerações básicas, bem como realizou-se um estudo de caso na Divisão de Programação e Orçamento do Departamento de Planejamento Econômico da Secretaria de Planejamento da Prefeitura Municipal de Feira de Santana, visando a identificação de como se poderia efetuar o custeamento dos serviços e produtos desenvolvidos pelo mesmo.

## **2. SISTEMAS DE CUSTOS**

Nesse tópico, tratar-se-á do sistema de custos, enfocando considerações gerais sobre o sistema, o subsistema de custos e os passos para sua implantação.

### **2.1 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.

Segundo Perez Junior (1999, p. 298) “um Sistema de Custos tem como produto final um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e com seus diversos departamentos, que devem ser encaminhadas para à administração superior, para auxiliá-la no processo de tomada de decisão.” Aproveitando a definição do citado autor, mas procurando ampliar a concepção do sistema de custos, adicionando também o controle quer dos processos, estoques, etc., pode-se dizer que o sistema de custo é 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 à administração superior, para auxiliá-la no controle e no processo de tomada de decisão.

O sistema de custos, considerado em função do todo que é o sistema gerencial, é um subsistema dos mais importantes, porém, visto de maneira particular, é um sistema composto de outros subsistemas que propiciam as informações para que ele alcance seus objetivos. De imediato, poder-se-ia inquirir quais seriam esses objetivos e, naturalmente, que o objetivo principal seria a informação sobre o custo do produto e/ou serviço, bem como a mensuração de valor dos custos em processo, aliado as informações complementares sobre os valores dos estoques de matéria-prima, gastos com mão-de-obra e gastos indiretos de fabricação, bem com, o custo das unidades e de outros compatíveis às necessidades particulares das entidades públicas.

Analisando sob o ponto de vista empresarial, Kaplan e Cooper destacam que:

as empresas precisam de sistemas de custeio para realizar três funções principais:

- avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e
- oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores. (Kaplan e Cooper, 1998, p. 13).

Nessa circunstância, verifica-se que a primeira função está relacionada com as necessidades dos usuários externos à entidade, como: investidores, credores etc. Enquanto as outras duas decorrem das necessidades de conhecimento e domínio sobre as atividades, por parte dos gestores internos, dos aspectos econômicos relacionados às operações realizadas.

Evidente que ao analisar sob prisma das entidades públicas tem-se que fazes as adequações, já que as mesmas visam o bem estar da sociedade, através da prestação de serviços públicos.

Assim, os sistemas de custos são concebidos em função das necessidades dos usuários, em consonância com a natureza das operações realizadas, e das atividades desenvolvidas pela entidade. Logo, o contador de custos públicos terá que, junto ao gestor, avaliar qual o melhor sistema a ser implantado, para que atenda da melhor forma possível, as finalidades para o qual está sendo implantado, considerando as peculiaridades das entidades governamentais.

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, verifica-se a relevância do sistema de custos, como provedor de informações para o sistema contábil e deste para o sistema gerencial. É necessário destacar, como foi dito anteriormente, que o sistema de custo deve atender as necessidades dos usuários e vale salientar que existem os usuários internos, que são aqueles responsáveis pelos resultados ou departamentos, e gestores, que necessitam de uma informação capaz de propiciar a tomada de decisões, bem como usuários externos, como a sociedade e os órgãos de fiscalização entre outros.

Na determinação de um sistema para atribuir custos aos produtos e/ou serviços, a acumulação dos custos é realizado através do sistema de acumulação de custo por ordem ou por processo.

No sistema de acumulação por ordem, os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço. A base desse sistema é o cartão de custos ou de produção (serviço), onde os dados de custos, despesas e outros são acumulados. Preocupa-se em identificar o custo do produto ou do serviço.

Já no sistema de acumulação de custo por processo, o custo de um produto ou processo é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares. Preocupa-se em determinar e controlar os custos pelos departamentos, setores, processos e dividir esses custos pela quantidade de produtos fabricados no processo, durante certo período. Logo, a base desse sistema é a acumulação dos dados de custos ao processo ou fase de fabricação.

Percebe-se, assim, que os dois sistemas apresentam duas linhas distintas para atingir seus objetivos, pois, enquanto o primeiro (ordem) visa custear os produtos, o segundo (processo) visa custear o processo fabril em determinado período. A esses sistemas de acumulação podem ser adicionados outros, como: o sistema de custo-padrão, o sistema de custos estimados etc.

O sistema de custos padrão destina-se a controlar os custos das operações contínuas e em série, envolvendo os custos operacionais, ou seja, aqueles que se relacionam com as atividades operacionais (custos diretos e variáveis).

Já o sistema de custo estimado se direciona ao controle dos custos dos produtos e serviços feitos por encomenda, também são dirigidos aos custos operacionais. A estes se pode adicionar o sistema de custos por responsabilidade, o qual visa definir centros de responsabilidade num intuito de controlar os custos ditos indiretos ou gerais, que servem a mais de um produto ou operação, também denominados de custos estruturais, custos de manutenção, etc. Na verdade, o centro de responsabilidade base desse sistema é um componente organizacional cujo gestor é responsável pelos custos ali incorridos.

A implantação de um sistema de custos inclui a adoção de alguns procedimentos importantes, no intuito de evitar erros primários, que possam comprometer a qualidade do trabalho a ser executado. Nesse aspecto, vale apresentar os doze passos para projeção e implantação de um sistema de custos propostos por Leone (1996, p. 452-453), 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).

Pelo exposto é possível observar o quanto é necessário conhecer as características e funcionamento de cada entidade, a fim de que se possa delinear um sistema de custos adequado as suas reais necessidades.

## **2.2 O subsistema de custo**

O sistema de custos analisado dentro do sistema de informações gerenciais da entidade faz parte do grupo de sistemas de apoio a gestão, constituindo-se naturalmente um subsistema desse. Padoveze (1998, p. 222) cita que: “não tem sido muito comum a formatação de sistemas de custos de forma genérica, para utilização na empresa”. Obviamente que se trata de uma constatação lógica em função das particularidades de funcionamento das entidades, bem como, devido a formatação da sua estrutura. Acresce a essas dificuldades a diversidade de métodos desenvolvidos pela contabilidade para custear um produto e/ou serviço.

Inegavelmente que a apuração dos custos unitários dos produtos fabricados por uma empresa é o principal objetivo do sistema de custos. Porém, dependendo das necessidades do usuário, pode-se determinar o custo unitário das atividades, ou outros objetos de custos. O controle é um outro objetivo que se evidencia num sistema de custos aliados a produção de outras informações requeridas pelos gestores para tomada de decisões. Vê-se, que para as entidades públicas, o principal objetivo seria identificar os custos dos serviços, das atividades e das unidades com o maior detalhamento possível, mas que ainda assim apresentasse grau de aglutinação que favoreçam a tomada de decisões gerenciais.

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.

Logo, atendendo os objetivos do próprio sistema em consonância com os requeridos pelos usuários, o subsistema de custos produzirá informações necessárias ao sistema gerencial, proporcionando sua contribuição relevante, para que o sistema funcione adequadamente e consiga atingir a eficácia de sua aplicação, que é o favorecimento da economicidade e da eficiência na gestão governamental.

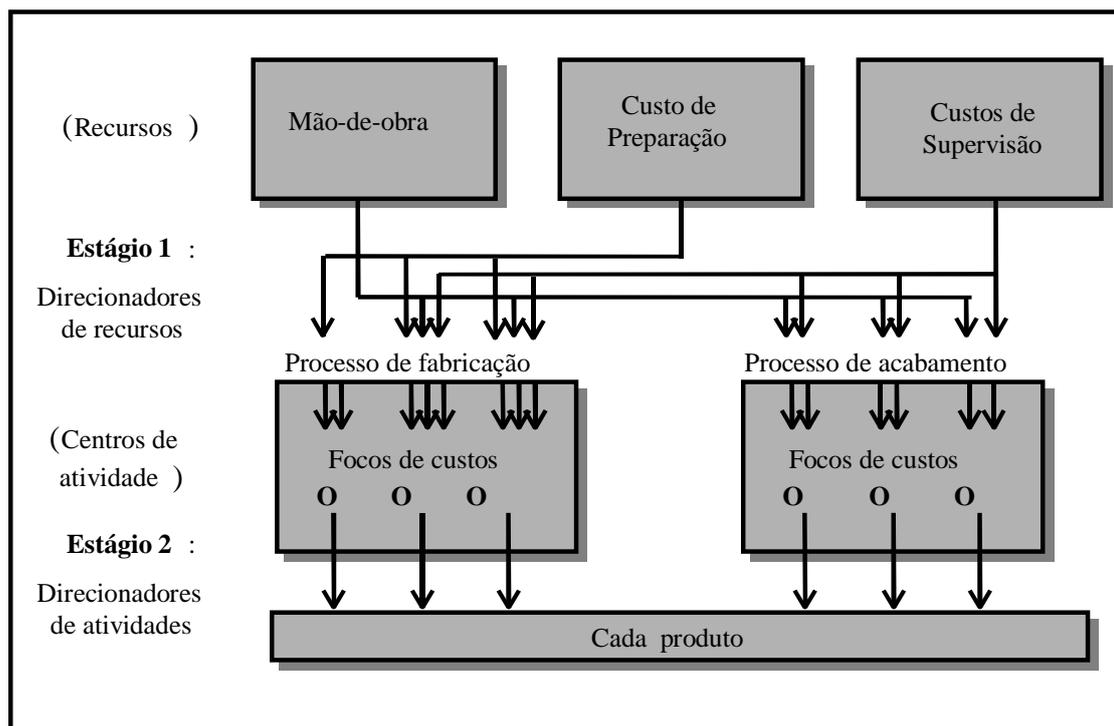
### **2.3 O custeamento por atividades**

O custeamento por atividades, segundo Nakagawa (1994, p. 39) “assume-se como pressupostos que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”. Assim, as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades. Logo, os produtos surgem como decorrência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, bem como, para se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes. O citado autor (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.”

Com relação a uma definição do ABC pode-se apresentar a de Ching (1995, p. 41) que apresenta o ABC 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”.

Assim, 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 seqüência acima descrita pode ser visualizada na figura 1, a qual demonstra graficamente a apropriação dos custos pela metodologia ABC, conforme apresentado por Sakurai.



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”. Inegável que ao descer a níveis de detalhamento o método vai procurando identificar com maior grau de apuração o custo do produto e, conseqüentemente, com o direcionamento das atividades, vai diminuindo o grau de rateio dos custos indiretos aos produtos.

Koehler (1994, p. 74) cita que o ABC “atribui os custos fixos de uma fábrica aos produtos, de acordo com a atividade que gerou o custo”. Existindo critérios diferentes de aplicação para cada gerador de custo. Logo, é necessária a identificação de todos os procedimentos, que fazem parte do processo de concepção, produção, entrega e assistência do produto, com a finalidade de estabelecer os critérios mais significativos de cada atividade componente do referido processo.

Koliver (1994, p. 13) destaca que o ABC está baseado na identificação das atividades necessárias para a obtenção do produto, e não somente na produção propriamente dita, como muitos métodos de análise de custos. Pois, é determinante para o ABC a identificação das atividades, que consomem os recursos.

## 2.4 Atividades

Fundamentalmente, o ABC é direcionado para as atividades, para isso, tem-se que ter o domínio do que consiste na visão do ABC. Assim, Ching (1995, p. 41) diz que: “atividade, retrata-se através do consumo de recursos para produzir um produto ou serviço”.

Nakagawa (1994, p. 42), definindo atividade diz que esta é: “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Segundo Capasso et al (1999, p. 74) “pode-se definir atividade como um conjunto de tarefas ordenadas e combinadas, cujo fim é agregar valor a um objeto mediante a aplicação de recursos durante a execução de seus processos”.

Logo, as atividades são resultantes da combinação de recursos como pessoal, tecnologia, materiais e ocupação, tendo como finalidade dar origem a um produto ou a prestação de um serviço.

É fator determinante para o ABC a definição das atividades, que compõem o processo de produção de um produto e, para análise destas, segundo Koliver devem ser observados os seguintes passos:

- obtenção de um quadro que explicita 'por que' e 'como' os custos são incorridos;
- separação dos custos que agregam e os que não agregam valor ao produto;
- avaliação das possibilidades de influenciamento e modificação dos geradores de custos;
- envolvimento das gerências, especialmente no referente à geração de custos e percepção de desperdícios de qualquer tipo. (KOLIVER, 1994, p. 13).

A alocação dos custos às atividades pode ocorrer em alguns dos vários níveis em que se dividem as atividades. As subdivisões das atividades são, de forma comum, denominadas ou inseridas em uma hierarquia, a qual pode ser decomposta nos seguintes elementos:

Função: é uma agregação de atividades que são agrupadas para atingirem um propósito comum.

Processo de Negócio: é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes, abrangendo em muitos casos mais de um departamento, cuja agregação faz surgir os fatores necessários para a concepção dos produtos.

Atividades: são ações necessárias para se atingir as metas e objetivos de uma função.

Tarefa: é a maneira como se realiza a atividade. É um dos elementos básicos da atividade, sendo formada por um conjunto de operações.

Operação: é a menor unidade possível de trabalho para executar uma atividade.

A escolha do nível de detalhamento da atividade está diretamente relacionada ao escopo do trabalho e à necessidade de uma análise mais apurada ou não do consumo de recursos pelas mesmas..

## 2.5 Os direcionadores de custos

Após o detalhamento das atividades é necessário conhecer fatores que as influenciam, ou seja, fatores que se direcionam para as atividades, os quais são os chamados direcionadores de custos.

Segundo Nakagawa (1994, p. 74) os direcionadores de custo (cost drivers) “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”.

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’.”

Na verdade, os direcionadores de custos são fatores determinados por critérios, os quais se revelaram relevantes no desempenho das atividades e que são utilizados pelo ABC, quando do rateio dos custos indiretos as atividades e destas aos produtos.

Alguns autores destacam que os direcionadores de custo constituem-se na principal diferença entre a metodologia ABC e as metodologias clássicas. Considerando que o ABC, por meio dos direcionadores de custo, aumentou as bases de distribuição de custos, antes reduzidos a poucos direcionadores baseados geralmente no volume produzido, no nível de consumo de material direto, na mão-de-obra direta etc.

Com relação à quantidade de direcionadores de custos, Nakagawa destaca que estes variam de acordo com os seguintes fatores:

- a. objetivos (*pricing*, redução de custos, avaliação de desempenho, investimentos, melhoria de qualidade, flexibilidade, *lead time* etc.) e acurácia da mensuração que se deseja obter por meio do ABC que está sendo desenhado;
- b. participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão, em termos de número de itens (contas) e de seus valores;
- c. da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais utilizados, tamanhos, *mix*, número de partes/componentes, tecnologias etc.) e de clientes (diversidade de clientes/mercados atendidos, número de itens vendidos, sistemas/canais de distribuição etc.);
- d. disponibilidade de recursos da empresa (financeiros, humanos, sistemas de coleta e processamento de dados, tempo, cultura etc.). (Nakagawa, 1994, p. 74-75).

## 2.6 Objetos de custeio

Os objetos de custeio representam a etapa final da alocação dos custos na metodologia ABC. Os objetos de custeio podem ser representados por produtos, família de produtos, clientes ou mesmo uma região.

Assim, a determinação dos objetos de custeio fica a cargo dos gerentes, que irão determinar o nível de profundidade a ser trabalhada pelo sistema ABC.

A escolha dos objetos de custeio irá depender do escopo que pretende assumir o projeto ABC, bem como, dos recursos disponíveis na empresa para implementação e manutenção do sistema, visto que, quanto mais detalhado, mais dispendioso ele fica.

## 3. O ORÇAMENTO PÚBLICO

A origem do orçamento público reporta-se à Inglaterra, quando em 1822 o chanceler do Erário apresentou pela primeira vez ao Parlamento, uma exposição, que fixava tanto a receita, quanto inseria a despesa de cada exercício. Burkhead *apud* Giacomoni, (2005, p. 46), considera “essa data como a que marca o início do orçamento plenamente desenvolvido na Grã-Bretanha”.

Já na França surgiram algumas regras aceitas ainda hoje, como princípios orçamentários, as quais eram:

- a) a anualidade do orçamento;
- b) a votação do orçamento antes do início do exercício;
- c) o orçamento deve conter todas as previsões financeiras para o exercício (princípio da universalidade); e
- d) a não-vinculação de itens da receita a despesas específicas (princípio da não afetação das receitas). (GIACOMONI, 2005, p. 47).

Porém, foi nos Estados Unidos, em meados da década de 1930, que o Departamento de Agricultura e a Administração do Vale do Tennessee empregaram classificações por projetos e programas. Estas foram acrescidas, alguns anos depois, (1948) pelas experiências do Departamento da Marinha, levando a Comissão Hoover (Comissão de Organização do Setor Executivo do Governo) a sugerir a adoção de um orçamento baseado em funções, atividades e projetos, então denominado de Orçamento de Desempenho. (GIACOMONI, 2005).

Em 1950 o Congresso Americano aprovou a Lei de Processo do Orçamento e da Contabilidade. Apesar de mencionar o referido orçamento, autorizava o presidente a empregar as classificações baseadas nas funções e atividades do governo, conforme julgassem necessárias.

No ano de 1955 a 2ª Comissão Hoover realizou uma análise dessa nova técnica, recomendando o seu aperfeiçoamento, que ficou conhecido como PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) e passou a ser usado, com algumas diferenças, por outros países, inclusive pelo Brasil, integrando a programação e orçamento ao planejamento. (GIACOMONI, 2005).

### 3.1 Orçamento público no Brasil

O primeiro sinal de organização orçamentária no Brasil veio com a Constituição Imperial de 1824, a qual, em seu artigo 172, assim determinava:

O ministro de Estado da Fazenda havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas de suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados, anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas. (GIACOMONI, 2005, p. 52).

No entanto, ainda segundo o referido autor: “o primeiro orçamento brasileiro teria sido aquele aprovado pelo Decreto Legislativo de 15.12.1830, que fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o exercício de 1831”.

Em 1891, a Constituição desse mesmo ano determinou que a elaboração do orçamento ficaria a cargo do Congresso Nacional, assim como a tomada de contas do Executivo, que passaria a ser auxiliado por um Tribunal de Contas.

Com a Revolução de 1930, as determinações daquela Carta Magna foram substituídas pelos preceitos da Constituição de 1934, a qual, além de separar seção própria para esta matéria, atribuiu a competência da elaboração do orçamento ao Presidente da República, encarregou o Legislativo pela votação do orçamento e julgamento das contas do presidente, com auxílio do Tribunal de Contas.

Na implantação do Estado Novo surgiu a Constituição de 1937, determinando que a proposta orçamentária agora passasse a ser elaborada por um departamento administrativo ligado ao Presidente da República e votada pela Câmara de Deputados e pelo Conselho Federal, os quais nunca foram instalados, ficando o orçamento a cargo do Chefe do Executivo:

Em 1939, o mesmo regime do Estado Novo criou um Departamento Administrativo em cada Estado, que seria responsável pela aprovação do orçamento do Estado e dos Municípios, assim como pela fiscalização da sua execução.

Porém, com o Golpe de 1964, o Legislativo voltou a ter o papel de órgão responsável pela aprovação do orçamento, papel este que tinha que ser cumprido à risca, já que a Constituição de 1967 cortou qualquer possibilidade deste Poder vetar ou emendar esta proposta, visto que o seu artigo 67 assim rezava: “é da competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio ou de qualquer modo autorizem, criem ou aumentem a despesa pública.” (GIACOMONI, 2005, p. 56).

E o seu parágrafo 1º assim determinava: “não serão objeto de deliberação emendas de que decorra aumento da despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem modificar o seu montante, natureza e objetivo.” (GIACOMONI, 2005, p. 56).

Devido a este e outros desmandos, o final dos anos setenta e início dos anos oitenta foram marcados por fortes pressões voltadas para a derrubada deste regime autoritário. E foi neste cenário de luta social, que começaram a surgir às primeiras exigências de participação popular na definição dos rumos do país. Dentre elas figurou a exigência da sociedade de

poder interferir na elaboração do orçamento público, a qual foi denominada de Orçamento Participativo e que vigora até os dias de hoje. (GIACOMONI, 2005).

#### 4. O ORÇAMENTO PÚBLICO UM SISTEMA DE CUSTOS NATURAL

Conforme já mencionado anteriormente o orçamento é um instrumento que possibilita à administração pública executar as políticas públicas idealizadas pelo seu gestor. É possível, também, que neste instrumento tais políticas (ações governamentais) sejam divididas, inicialmente, entre os órgãos que as executarão, a intitulada classificação institucional. Sobre esta, Araújo e Arruda (2004, p. 139) afirmam o seguinte: “A classificação institucional do orçamento apresenta a distribuição dos recursos públicos pelos órgãos responsáveis por sua gerência e aplicação”.

Logo após, acontece à aglutinação dos recursos do orçamento por funções de governo (em número de 28 – Portaria nº 42/99), as quais podem ser definidas como sendo as áreas de atuação deste, por exemplo, Saúde, Educação, Cultura, Administração. Logo, com tal divisão é possível saber quanto o governo está destinando para ser gasto nas áreas de atuação dos Poderes de cada esfera governamental.

Seguindo, tem-se a classificação por subfunções (em número de 109 – Portaria nº 42/99), a qual está relacionada com as funções acima mencionadas, podendo ser combinadas com quaisquer das 28 funções existentes. Nesta classificação ocorre a subdivisão dos recursos orçamentários a fim de detalhar a destinação dos recursos alocados inicialmente nas funções, por exemplo:

Função 10 → Saúde { Subfunção 301 → Atenção básica

A respeito de tal classificação, Carvalho (2005, p. 213) menciona que: “A Portaria 42/99 – MPOC, em seu anexo I estabelece a classificação funcional da despesa para a União, Estados / Distrito Federal e Municípios. Essa classificação tem por objetivo unificar procedimentos na classificação da despesa e identificar os gastos públicos por área.”

Na continuidade da classificação dos recursos no orçamento público, aparece a classificação por programas, cuja codificação deixou de ser padronizada depois da Portaria nº 42/99 do então Ministério do Orçamento e Gestão, de 14 de abril de 1999. Por meio desta, é possível aos gestores, bem como aos cidadãos, visualizarem os objetivos pretendidos pelos governos, com a realização de cada programa, os quais devem estar votados para a minimização dos problemas e questões sociais existentes. Para uma melhor determinação dos produtos a serem obtidos, os referidos programas são desdobrados em projetos, atividades e operações especiais abaixo definidos por Lima e Castro:

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental. Articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo preestabelecido...

Projeto é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.

Atividade é um instrumento de programação para alcançar também o objetivo de um programa, só que envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Operações especiais são ações que não contribuem para a manutenção das ações de governo, mas que representam, basicamente, o detalhamento da função “Encargos Especiais”. (LIMA e CASTRO, 2003, p. 70-73).

Diante do exposto, torna-se possível verificar que o orçamento público constitui-se num natural sistema de custos, já que neste existe a condição de saber quanto cada órgão

público gasta, em cada função exercida, a partir de cada programa de governo executado, por meio de cada ação governamental.

O Orçamento público ao ser executado ele revela, então, a aglutinação dos custos por função de governo, por unidade orçamentária, por sub-função, por programa e por projeto/atividade/encargo especial. Logo, vê-se que o orçamento público constitui-se num produtor de informações gerenciais e de custos relevante para administração, é o que se pode chamar de um sistema natural de custos. Porém, quando se trata de custear atividades ou produtos analiticamente, evidente que se deve ter um sistema bem elaborado, com a participação de servidores, que realmente conhecem da atividade, para que se chegue a um custo próximo do real, pois, como sabido, as arbitrariedades em qualquer sistema não permitem dizer que o valor obtido seria o real. Quanto mais conhecimento se tem dos processos desenvolvidos maiores serão as riquezas de detalhes para identificação dos direcionadores das atividades desenvolvidas e assim poder se chegar a um custo do produto.

Embora, caso se deseje, pode-se por meio do orçamento utilizar-se de uma classificação mais detalhada, e conseqüentemente obter os custos dos serviços ou produtos desenvolvidos, ao se custear as ações que são desenvolvidas em cada projeto/atividade, para isso, deve-se utilizar o sistema de custeamento por atividades, através da aplicação dos direcionadores de custos visando à identificação dos custos as ações desenvolvidas.

No item seguinte serão demonstradas algumas dificuldades encontradas na implantação de um sistema de custos na Divisão de Programações e Orçamento do Departamento de Planejamento Econômico (DEPLANEC), da Secretaria Municipal de Planejamento, da cidade de Feira de Santana (BA).

#### **4.1. Algumas dificuldades para implantação de um sistema de custos no DEPLANEC**

O Departamento de Planejamento Econômico da Secretaria Municipal de Planejamento de Feira de Santana (BA), conforme a Lei 1.802/95 é formado pela Divisão de Estudos e Projetos Econômicos e pela Divisão de Programações e Orçamento. Conforme dispõe o art. 6º do Decreto nº 5.908 de 06 de Novembro de 1995 (Folha do Norte, 1996, p. 10-11), “ao Departamento de Planejamento Econômico, que tem por finalidade prover a Secretaria de levantamentos de dados, análises econômicas, visando detectar em tempo hábil ações que norteiam o desempenho Sócio-Econômico do Município”. As competências da Divisão de Programações e Orçamento (objeto de estudo), conforme Decreto Municipal de nº 5.908, já evidenciado, são:

- a) Coordenar as atividades referentes ao acompanhamento da Programação Orçamentária do Município, analisando sua execução física e financeira face aos objetivos e metas do Governo Municipal;
- b) Coordenar as atividades relativas à avaliação dos programas, com base na análise sistemática de sua execução física e financeira;
- c) Identificar fontes de financiamento de interesse da programação do município;
- d) Elaborar normas para acompanhamento e avaliação da ação do Governo Municipal;
- e) Avaliar a capacidade de investimento do Município de modo a subsidiar a seleção de novos programas e projetos, através de uma estratégia;
- f) Assessorar a elaboração dos planos de ação e programas de investimentos do Município;
- g) Acompanhar, periodicamente, as operações financeiras da Administração Direta e Indireta do Município;
- h) Propor diretrizes e normas de programação;
- i) Coordenar a elaboração da proposta orçamentária do Município;
- j) Propor diretrizes e normas de orçamentação;

- k) Analisar a nível financeiro o desenvolvimento das atividades dos órgãos e entidades da Administração Municipal;
- l) Coordenar os estudos para elaboração dos planos periódicos de aplicação;
- m) Analisar, sistematicamente os relatórios de acompanhamento da execução do orçamento em função da programação;
- n) Examinar e encaminhar as propostas de modificação orçamentária da Administração Direta e Indireta do Município;
- o) Coordenar o detalhamento da programação, a nível de projetos e atividades orçamentárias;
- p) Emitir parecer técnico sobre assuntos de sua competência;
- q) Exercer outras atividades correlatas.

Vê-se assim que a divisão possui diversas atividades a serem realizadas, o que concorre também para identificar em cada produto realizado ou serviço prestado, os direcionadores das atividades, a fim de que se possam identificar os custos a serem alocados a cada uma das ações desenvolvidas. Vale salientar que, para o desenvolvimento de um sistema de custos no caso específico da administração pública, deve-se evitar a ocorrência de informações em duplicidade, pois, conforme constatado em pesquisa junto ao DEPLANEC, viu-se que, em algumas situações, um mesmo gasto pode envolver atividades exercidas por mais de uma unidade, um mesmo gasto pode envolver fases em Departamentos distintos, como pode ser exemplificado a seguir:

Na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual (Função da Divisão de Programação e Orçamento), por exemplo, devem ser custeadas todas as ações desenvolvidas pelas secretarias, que concorreram para a realização desta ação, as quais serão transferidas para a Divisão acima mencionada, com a finalidade de se determinar o real custo do produto, bem como, as atividades desenvolvidas por essa divisão, para a elaboração do citado Projeto. Mas tem-se, também, que obter informações de outras unidades, pois, a publicação dos editais de convocação para as audiências de discussão do mencionado Projeto, efetuada pelo Gabinete do Prefeito (outro órgão), deve informar os custos incorridos. Bem como, devem ser absorvidos os valores decorrentes do custo do traslado (visita a vários bairros e distritos do município) ocorridos durante a execução das referidas audiências, ainda durante a elaboração do Projeto supramencionado. Teria que se ver, também, o custo do combustível, manutenção do veículo, depreciação, horas de serviço do motorista, que estivesse vinculado à referida ação, e assim por diante.

Verifica-se assim, que desejando um custeamento desse produto (projeto de lei orçamentária), evidente que o custeamento por atividade é que deve ser utilizado, o qual deve ser verificado em todas as ações desenvolvidas. Logo, o sistema deve ser concebido com a participação dos servidores que conhecem o direcionamento das ações desenvolvidas, para identificar eficazmente os mesmos e propiciar o custeamento de forma mais real possível, pois, vê que pelas características das entidades públicas, é necessário o desenvolvimento de um sistema adaptado as suas peculiaridades.

## **5. CONCLUSÕES**

Um sistema de custos precisa ser elaborado em consonância com as necessidades da entidade, visto que, somente dessa forma o referido sistema poderá proporcionar informações confiáveis, relevantes e que atendam aos propósitos da mesma, servir como mecanismo de controle das operações incorridas no processo de produção do produto e/ou serviço e gerar informações, que auxiliem no processo de tomada de decisões.

Verifica-se que o orçamento público, oferece informações sobre os custos aglutinadas em funções de governo, subfunções, programas e estes em projetos, atividades, e operações especiais, as quais servem de base para tomada de decisões, constituindo-se em um

natural sistema de custos. Embora, caso se deseje maior detalhamento de custeamento pode-se fazer subdivisões nas classificações dos projetos/atividades em ações e assim obter-se o custo das mesmas.

Porém, desejando-se aplicar um sistema de custos que apresente um detalhe ainda maior, deve ser aplicado o custeamento por atividades, pois, as características do referido sistema é adaptado para as entidades governamentais.

Concluiu-se, no entanto, que apenas essa estrutura não é suficiente para as decisões mais aprofundadas, sendo necessária à realização de estudos mais detalhados, para que se possa criar sistemas mais efetivos e adequados às necessidades de cada entidade.

## **6-REFERÊNCIAS:**

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria a prática.** São Paulo: Saraiva, 2004.

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

BRASIL. **Decreto-Lei n. 86,** de 26 de abril de 2003. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/arquivos\\_down/legislação/pt-.pop.pdf](http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/legislação/pt-.pop.pdf)>. Acesso em: 23 jan. 2007.

BRASIL. **Lei Complementar 101,** de 04 de maio de 2000 Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp101.htm> >. Acesso em: 23 jan. 2007.

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

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria e questões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada por Atividade.** São Paulo: Atlas, 1995.

FOLHA DO NORTE. **Decreto Nº 5.908 de 06 de Novembro de 1995.** Feira de Santana, 31 de dezembro de 1996.

FOLHA DO NORTE. **Lei Nº 1802/95.** Feira de Santana, 08 de julho de 1995. 2º Caderno.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 13 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HORNEGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro-RJ: LTC, 2000.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

KOEHLER, Robert W. Estratégia de Ataque Tríplice. **REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE.** Brasília: N. 74, p. 74-80. Jun 1994.

KOLIVER, Olivio. A contabilidade de Custos: Algo de novo sob o sol? **REVISTA DE CONTABILIDADE CRCRS.** Porto Alegre: Nº 78, p.3-18, jul/set 1994.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 4. ed.rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, Diana Vaz de CASTRO, Róbinson Gonçalves. **Contabilidade Pública.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Gestão Estratégica de Custos.** São Paulo: Atlas, 1999.

SAKURAI, Michiraru. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo; Atlas, 1997.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.