SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ESTUDO DA APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC EM PREFEITURAS DE PEQUENO PORTE

GLEICILENE SIQUEIRA DE MELLO

Resumo:

Este trabalho relata sobre a importância e aplicação da gestão de custos na Administração Pública, em especial em prefeituras de pequeno porte, visando a contextualização diante das inovações na gestão governamental, principalmente da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foram analisados, de acordo com a fundamentação teórica, os conceitos relacionados à Administração Pública, seu Planejamento e Controle e a relevância da Contabilidade de Custos, principalmente no contexto de prefeituras de pequeno porte. A preocupação com os sistemas de controle de custos desencadeia o desenvolvimento de toda uma estrutura orçamentária bem definida, organizada de forma a dar suporte à tomada de decisões no ambiente governamental, visando administrar com eficiência e eficácia a aplicação dos recursos públicos.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Sistema de Custos na Administração Pública - Estudo da Aplicação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte

Resumo

Este trabalho relata sobre a importância e aplicação da gestão de custos na Administração Pública, em especial em prefeituras de pequeno porte, visando a contextualização diante das inovações na gestão governamental, principalmente da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foram analisados, de acordo com a fundamentação teórica, os conceitos relacionados à Administração Pública, seu Planejamento e Controle e a relevância da Contabilidade de Custos, principalmente no contexto de prefeituras de pequeno porte. A preocupação com os sistemas de controle de custos desencadeia o desenvolvimento de toda uma estrutura orçamentária bem definida, organizada de forma a dar suporte à tomada de decisões no ambiente governamental, visando administrar com eficiência e eficácia a aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Administração Pública, Método de Custeio Baseado em Atividades, Prefeituras de Pequeno Porte.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução

A mudança de valores dentro do paradigma que norteia a gestão pública na atualidade tem levado a administração pública a buscar melhor eficiência e qualidade nos serviços públicos. *“A literatura sobre o assunto mostra que nos últimos vinte anos, os modos de gestão pública vêm se transformando, sob as diretrizes de um novo corpo doutrinário em formação, cuja característica mais marcante é a introdução gradativa de elementos e práticas típicas da administração privada no setor público, mudando sua feição para algo mais empresarial e menos burocrático”* (FILHO, 2003).

Nesse novo ambiente, planejamento, controle e eficiência, constituem-se em metas a serem alcançadas por todas as instituições.

Mas, para se alcançar esses resultados, é indispensável um nível de informação condizente com os objetivos pretendidos. Essas informações são fornecidas por meio de sistemas de informações gerenciais. Na administração pública, os sistemas mais amplos, que interagem entre si e que estão presentes em praticamente todo ato ou fato administrativo, são os sistemas de orçamento e de contabilidade. (AFONSO, 2000).

Com o advento da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Art. 50, § 3º, que determina: *“A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”*, as esferas governamentais viram-se na obrigação de ajustarem suas respectivas organizações contábeis tendo se não de todo, pelo menos em parte, uma forma de sistema de controle. (REIS, 2002).

Filho (2003) lembra que o legislador não especificou o tipo de sistema de custo, mas que tal sistema é de suma importância para a esfera governamental. Neste sentido, justifica-se a busca por melhores sistemas de gestão, que no caso deste artigo, refere-se ao sistema de custo. Mas será que as prefeituras, de modo geral, possuem sistemas de custo que atendam aos objetivos de avaliação e acompanhamento orçamentário?

Motta et al (2000) já citavam acerca do assunto controle de custos: “*Em relação à estrutura de custos, percebe-se que os órgãos de controle não a têm exigido. Normalmente inexistem; quando ocorrem, não tem fundamentação técnica; quando tem fundamentação técnica, os atos de execução não a consideram*”.

Este trabalho propõe um estudo relativo à aplicação da contabilidade de custos no serviço público. Dada a complexidade do tema da pesquisa e a sua importância dentro da avaliação da administração pública foi definido como objetivo principal identificar os fundamentos teóricos e os elementos empíricos que possam amparar a aplicação do sistema de apuração e controle de custos baseado nas atividades da administração pública, adaptado às necessidades específicas das prefeituras de pequeno porte, considerando certas peculiaridades da entidade, tais como: objetivos pretendidos, dimensão, volume e natureza das operações a serem realizadas.

O trabalho de pesquisa científica se justifica, pois o setor público, em especial as prefeituras de pequeno porte, tem grandes dificuldades em planejar e controlar os custos de suas ações governamentais, de forma a obter economicidade e eficiência.

A racionalização do sistema de apuração e controle de custos refletir-se-á, em tomadas de decisões, como suporte para: a elaboração dos procedimentos licitatórios; a redução de custos de obras, de compras e de serviços de terceiros; a elaboração de orçamentos realistas, facilitando sua execução e trará eficiência na ação governamental.

O artigo é dividido em 3 partes: a primeira parte consta da descrição da Administração Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal; a segunda parte consta da importância de sistemas de custos, especialmente o método ABC; a terceira parte consta da aplicação do Método ABC na administração pública e finalmente, os comentários acerca da implantação de uma metodologia de custeio em prefeituras de pequeno porte e suas prováveis melhorias na gestão.

2 A Administração Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal

O Governo é uma instituição fundamentalmente diferente de empresas. Enquanto as empresas recebem de seus clientes a maior parte de seus recursos, na administração pública os recursos são provenientes dos contribuintes. Dessa forma os princípios que norteiam a iniciativa privada não são os mesmos da esfera pública. (OSBORNE, 2001). Costuma-se dizer que a instituição privada faz o que a lei não restringe fazer, mas a administração pública faz somente o que a lei manda, ou seja, todos os atos têm que estar previstos em lei.

Segundo Araújo & Arruda (2004), “*A administração pública, em sentido material, é o conjunto coordenado de funções, que visam a boa gestão da responsabilidade pública, de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados*”.

Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil. (MELLO, 1979).

Para Sanches (1997), “*A administração pública assume uma conotação de processo, com o propósito de possibilitar o cumprimento das funções básicas do estado, especialmente os serviços indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas*”.

Segundo Gasparini (1995), a atividade de administrar, conceituada como gestão de negócios públicos ou privados, tem na sua origem etimológica, a idéia tanto de comando, orientação, chefia, quanto de subordinação, obediência, servidão.

A administração pública tem de fato essa dupla acepção, pois de um lado representa o comando de um assunto, ao mesmo tempo em que há submissão ao detentor do poder, no caso, o povo. Não se trata, pois de uma visão distante, mas concreta, na qual a administração pública é mera submissa ao poder e vontade do povo.

Um aspecto recente que veio contribuir para a necessidade de uma gestão responsável no setor público foi a Lei de Responsabilidade Fiscal que impôs ao administrador público, de todos os âmbitos federais, estaduais e municipais, uma série de regras e limitações, para bem gerir os recursos, buscando eficiência e eficácia em suas atividades dentro dos programas governamentais. (OSBORNE, 2001).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal, visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e Orçamento, cujo capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo. Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal ao falar das finanças públicas propriamente dita, prescreveu em capítulos específicos a necessidade de edição de Lei Complementar para viabilizar tais assuntos.

A LRF, de autoria do Poder Executivo Federal, integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira e tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da Economia, assim descrito na mensagem presidencial de encaminhamento do projeto de lei para aprovação.

Os municípios terão que se preparar para serem capazes de administrar suas finanças de forma mais planejada, de dispor de controles mais apurados sobre suas despesas e receitas, de realizar previsões e acompanhá-las.

De acordo com Khair (2000), a LRF tem como premissas básicas e se apóia em 4 eixos: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização. Neste artigo será abordada a questão do controle nas prefeituras, tendo em vista o importante papel dos sistemas de custos, sendo utilizado como ferramenta de apoio às tomadas de decisões e controle das operações.

3 Sistemas de Custos

3.1. Definição e importância

Sistema, na concepção de Oliveira (1998), é um conjunto de partes, interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função. Um sistema de custo, no entanto, é o conjunto de componentes administrativos, de fluxos, de procedimentos e de critérios que interagem de forma coordenado, para atingir um determinado objetivo.

Na visão de Bornia (2002), a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista: os princípios e os métodos de custeio. Os princípios analisam quais os tipos de informações são relevantes ao sistema de custeio. Já os métodos de custeio analisam como os dados são processados para a apuração do custo final do produto.

Um sistema de custos deve estar em conformidade com as necessidades de gestão de cada empresa, pois do contrário, suas informações geradas não serão úteis ao processo decisório. Afinal, os sistemas de custos existem basicamente para atender a três objetivos básicos: auxílio à avaliação de estoques e apuração do lucro; auxílio ao controle das operações e auxílio às tomadas de decisões. Para que as informações do sistema de custo sejam relevantes, é fundamental saber, primeiramente, se o objetivo básico do seu sistema atende aos objetivos gerais da gestão da empresa.

Segundo Martins (2003), nenhum sistema de custos dá resultados imediatos, pois nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas e, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. Player et al. (1997) referem-se aos objetivos dos sistemas de custos como se fossem três propósitos

distintos: financeiro, operacional e estratégico. Para eles, seria difícil um único sistema atender aos três objetivos, simultaneamente.

Na realidade, cada empresa deve elaborar seu sistema de custo, conforme suas necessidades e objetivos almejados. Esse artigo observa sobre a relevância do sistema de custos para a administração pública, especificamente para prefeituras de pequeno porte, sistema este identificado como forma de acompanhamento das atividades planejadas e controle do gastos públicos, os quais servirão de subsídio aos processos de controle e de tomada de decisões do gestor público.

3.2. O Custeio Baseado em Atividade

3.2.1. Definições e aplicações

O método ABC foi divulgado principalmente pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper da *Harvard Business School*. O desenvolvimento do modelo ABC partiu da condição de que as atividades desempenhadas em uma empresa geram custos, e que essas atividades são consumidas por produtos e serviços gerados por essa empresa. Assume-se o pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica.

Kaplan (1999) afirma que: *“O ABC é uma técnica que pode ser aplicada às empresas prestadoras de serviços – na verdade, estas enfrentam problemas ainda mais difíceis que os das companhias industriais, pois basicamente todas as suas despesas são indiretas. Isso ocorre, por exemplo, com bancos, companhias de seguro, transportadoras, que só agora podem ter uma visão mais clara da rentabilidade de seus diversos produtos e serviços”*.

Na visão de Maberley (1998), o ABC pode ser usado em instituições financeiras como base para uma variedade de ferramentas de informação que ajudarão gerentes seniores no gerenciamento da base de custo, como pode também ser usado como base para a Gestão Baseada em Atividades (*ABM - Activity Based Management*).

Drucker (1999) apud Silva (2000) reforça que *“O custeio baseado na atividade não só disponibiliza controles melhores de custo, mas crescentemente, também disponibiliza controles de resultados. É provável que seu maior impacto esteja em serviços”*.

Segundo Nakagawa (1994), *“Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.”*

Segundo Pamplona (1997), a técnica ABC pode ser facilmente compreendida sob o ponto de vista do objeto de custo: os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos.

Nakagawa (1994) enfatiza que o objetivo do ABC é “rastrear” as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. “Através desta análise das atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado”.

3.2.2. Abordagens de implantação

Qualquer metodologia de implantação de ABC deve ser adaptada às necessidades da empresa que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação. As etapas de implantação precisam ser executadas com cuidado para atender aos objetivos finais. O Método ABC será

estudado e analisado neste trabalho, procurando adaptá-lo às peculiaridades da administração pública.

Kaplan e Cooper (2000) lembram que a primeira etapa para o desenvolvimento do método de custeio ABC é identificar as atividades que estão sendo executadas com seus recursos indiretos e de apoio. As atividades são descritas por verbos e seus objetos associados. A identificação das atividades culmina com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada atividade executada.

Uma das maiores diferenças entre o sistema ABC e o sistema tradicional de custos está na utilização dos direcionadores de custos (*Cost driver*). *Cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Exemplos: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida etc.” (NAKAGAWA, 1994).

Existem dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados de “direcionadores de atividades”.

Os direcionadores de recursos identificam de que maneira as atividades consomem recursos. Os direcionadores de atividades identificam de que maneira os produtos e serviços consomem atividades.

Com o decorrer dos anos, e a crescente demanda por novas técnicas de custeio, diversos autores abordaram em suas obras metodologias diferentes para se atingir o mesmo objetivo de sistemas de custos. Tais abordagens utilizam-se de alguns critérios, tais como: Planejamento, Execução, Avaliação e Implementação de melhorias.

Como o planejamento e o controle são premissas básicas previstas na execução da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma abordagem de custeio que contemple a fase de planejamento, principalmente no que se refere ao levantamento das necessidades de se implementar algum sistema de custos, seria de suma relevância à administração de prefeituras de pequeno porte. Além do mais o sistema de custos é uma ferramenta obrigatória, pois um dos mecanismos de controle previsto na Lei de Diretriz Orçamentária é o Controle de Custos e Resultados. Logo, um sistema de custeio irá subsidiar a gestão das prefeituras, como também a execução das suas metas estabelecidas.

4 Sistemas de Custos em Prefeituras

4.1. Considerações Iniciais

Qualquer sistema necessita de controle para que possa existir ou continuar a ser. Para Araújo & Arruda (2004), "*Controle é um conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos*".

Machado Jr & Reis (2000/2001) comentam que a lei que rege a contabilidade pública, Lei n.º 4.320 "*agrupou duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade. O orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização, para operar como ferramenta de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças*".

Novos instrumentos de controle sobre as finanças públicas são estabelecidos com critérios técnicos e neste trabalho será abordado um deles, o controle de custos.

Para Motta et al (2000), um dos novos mecanismos de controle é o controle de custos e resultados, com a instituição de normas, relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, que devem estar previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Segundo Reis (2002), o controle planejado dos custos permitirá responder a questões do tipo:

- O que controlar? Que diz respeito ao objeto controlável.
- Por que controlar? Que se refere às razões que levam a administração a exercer a função controle sobre o objeto controlável.
- Onde controlar? Que diz respeito aos locais onde serão exercidos os controles adotados.
- Como controlar? Que se relaciona com os métodos de controle.

Nos sistemas de custos tradicionais, alocam-se as despesas indiretas com base em critérios de rateio. No setor público, o gasto indireto é elevado (atividades meio, como administração) e podem estar sendo distribuídos incorretamente às atividades-fins, dificultando a sua percepção e sua redução. (AFONSO,2000)

A dificuldade no estabelecimento de metas comparáveis para a administração pública, impõe a utilização do orçamento público ou do orçamento programa como o objetivo mais importante a ser cumprido. Por isso, o modelo deve utilizar o orçamento como base de comparação, sendo também a medida mais imparcial para a comparação dos custos efetivamente incorridos com as metas projetadas.

Nesta seção será apresentada, resumidamente, a classificação da despesa pública, conforme o orçamento, para que haja o entendimento da classificação funcional programática, que é o ponto de partida para a apuração dos custos.

4.2. Classificação Orçamentária da Despesa Pública

Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. A despesa pública pode ser definida como sendo o gasto ou o compromisso de gasto dos recursos governamentais, devidamente autorizados pelo poder competente, com o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo (ARAÚJO & ARRUDA, 2004).

São três as classificações orçamentárias da despesa: classificação institucional, classificação funcional e classificação quanto à categoria econômica e natureza.

A classificação institucional apresenta a distribuição dos recursos públicos pelos órgãos e unidades responsáveis por sua gerência e aplicação.

A classificação funcional estabelece todas as funções precípuas do Estado, tais como: educação, segurança, saúde, saneamento. Essas funções são subdivididas em subfunções que, por sua vez, são subdetalhadas por meio dos programas de governo- daí o nome orçamento programa - desmembrados em projetos, em manutenção dos serviços já implantados em atividades e em operações especiais.

A classificação funcional-programática representa, um conjunto de procedimentos técnicos com objetivo de organizar a despesa pública, obedecendo a regras e critérios normalizados e padronização, de modo a permitir a visualização das funções de governo por programas.

Essa nova classificação abrange funções representando maior nível de agrupamento das ações de governo. Divide-se em programas, pelos quais estabelecem-se objetivos finais, que contribuem para a solução dos problemas e questões sociais. Eles desdobram-se, para uma melhor especificação dos produtos finais a serem obtidos, em projetos, atividades e operações.

Para Araújo & Arruda (2004), não se pode dizer que essa classificação é o ideal, mas toda a ação que vise tornar o gasto público, orçado de forma programática, mais transparente, que promova a *accountability*, que integre o planejamento ao orçamento, que facilite a

avaliação e o controle, deve ser considerada relevante por todos que labutam com os aspectos orçamentários e contábeis da área governamental.

4.3. Aplicação do Método ABC na Administração Pública

4.3.1. Roteiro para a Preparação e Execução do Trabalho

O desenvolvimento do trabalho compreendeu os seguintes passos:

- **Pesquisa Bibliográfica** – Levantamento e análise de referências bibliográficas em livros, monografias, teses e periódicos, sobre a administração pública e contabilidade de custos, com o objetivo de fundamentar a proposta da pesquisa, considerando os principais autores sobre o assunto;
- **Pesquisa Documental** - Levantamento e análise da legislação, com o objetivo de identificar as normas em que a Administração Pública está inserida e como administra seus recursos, em relação aos seguintes assuntos: Lei Federal 4.320/64, Lei Complementar nº. 101/00, Instruções Normativas, Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, Legislação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Legislação do Ministério da Saúde;
- **Pesquisa-ação** – neste momento foi definido o método de pesquisa a ser utilizado, sendo sua abordagem qualitativa, a ser aplicado em um município de pequeno porte;
- **Fase Exploratória** – procurou-se fazer um diagnóstico da situação, obter informações significativas para elaborar o projeto, detectou-se o problema a ser solucionado e as hipóteses;
- **Fase da Pesquisa** - busca de um município como objeto de estudo da pesquisa. Os critérios para a escolha do município foram: município que estivesse localizado na área geográfica do Sul de Minas, devido à acessibilidade do pesquisador; que estivesse interessado em aprofundar o assunto sobre custos em seus programas de governo e que fosse possível obter os dados com facilidade;
- **Coleta de Dados:** coleta e análise de documentos relacionados:
- Às Contas Públicas do Município, referente aos gastos efetuados no período de Janeiro a Dezembro de 2004, junto aos sistemas: PCA – Prestação de Contas Públicas Anuais e SCOP – Sistema de Contabilidade Pública;
- Relatórios Internos obtidos junto à Secretaria Municipal de Saúde do Município referente aos dados de quantidade de procedimentos efetuados no exercício de 2004;
- Relatórios obtidos junto a outros órgãos, com o objetivo de obter indicadores de saúde do Município, como: IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística; SIOPS – Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – Ministério da Saúde e PNI – Programa Nacional de Imunizações – Ministério da Saúde.
- **Observação** – as observações foram do tipo sistemática, ou seja, estruturada, com o objetivo de verificar os relatórios coletados e também foram feitas observações com uso de anotações, para confirmar os tempos de execução das atividades verificados nos questionários;
- **Entrevistas** – Foram realizadas entrevistas individuais, não padronizadas, do tipo não dirigidas, onde os entrevistados tiveram total liberdade de expressar suas opiniões. Essas entrevistas foram com profissionais da área contábil e da área de

Saúde. Os objetivos das entrevistas foram: conhecer os programas desenvolvidos, identificar as tarefas executadas por cada setor e Identificar as atividades e os direcionadores dos custos, que serão utilizados para a implantação do método ABC;

- Análise e interpretação dos dados, elaboração da metodologia de implantação do ABC, aplicação da metodologia proposta e avaliação dos resultados obtidos.

4.3.2. Definição do Objeto de Custo: Programa de Imunização

Para exemplificar a aplicabilidade do método de custeio baseado em atividades – ABC – foi definido como objeto de custo, o Programa de Imunização da Secretaria Municipal de Saúde, por se tratar de um programa independente de outros programas e de outros procedimentos. Também, pelo fato dos municípios terem como sua maior ação pactuada com a União, onde as metas são cobradas anualmente pelo Ministério da Saúde e ainda foi o programa identificado como o de melhor estrutura, em termos de coleta de dados, pois foi possível detectar um controle existente das atividades envolvidas, de forma organizada.

O Programa de Imunização foi definido pela Secretaria Municipal de Saúde como o de maior prioridade, pois cabe ao Município trabalhar eficazmente na prevenção de doenças e para o Modelo de Gestão Plena de Atenção Básica de Saúde, esta é a maior atribuição de responsabilidade dos Municípios. Portanto passaremos a utilizar o Método ABC para custear esse procedimento e suas atividades.

O objetivo maior deste programa é a aplicação eficaz de estratégias de participação e responsabilização entre o poder público e a comunidade local, para o atingimento das metas pactuadas junto ao Ministério da Saúde.

Este programa é desenvolvido por uma equipe de enfermagem com treinamento específico. Esta equipe é composta por uma enfermeira e duas auxiliares de enfermagem.

A essa equipe cabe executar o Programa Nacional de Imunização (PNI) que organiza e estabelece quais são as vacinas de caráter obrigatório em todo o território nacional, mantendo o calendário básico de imunização em dia, através de busca semanal de faltosos, arquivamento e acompanhamento de cartões espelho.

As ações são planejadas para atender a toda a população, inclusive com divulgação, agendamento e a realização de campanhas de vacinação.

4.3.3. Definição das atividades e Direcionadores de Custos

As atividades desenvolvidas na Unidade Básica de Saúde foram agregadas em níveis de Subfunções e Procedimentos. As atividades relevantes do Programa de Imunização são as constantes do quadro 1, separadas por profissional de saúde que executam o programa:

<u>Enfermeira</u>	<u>Auxiliar de Enfermagem</u>
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Admitir paciente
Requisitar Materiais	Cadastrar paciente
Preencher Formulários de Resultados	Encaminhar paciente para Sala de Imunização
	Escolher e aplicar vacina
	Monitorar paciente
	Atualizar o Cartão de Vacina
	Preparar Sala de Imunização
	Desmontar Sala de Imunização

Quadro 1 - Atividades do Programa de Imunização

Nesta etapa foram calculados os direcionadores de recursos e os direcionados de atividades.

Os direcionadores de recursos foram calculados mediante o levantamento dos recursos consumidos pelas atividades para a realização do Programa de Imunização.

Os recursos de materiais de consumo não são tão significativos, pois o Ministério da Saúde se responsabiliza pela distribuição das vacinas, através da DRS – Diretoria Regional de Saúde de Pouso Alegre.

Um dos principais recursos para realização deste programa é a mão-de-obra. Na tabela 1 estão demonstrados os custos com a mão-de-obra, incluindo encargos sociais.

Tabela 1 - Recursos de mão-de-obra – Programa de Imunização

Recursos de Mão-de-obra	Horas Produtivas/mês	Salário + Encargos	Salário + encargos p/hora	Salário + encargos p/minuto
Enfermeira	128,25 hs	1.618,70	12,62	0,21
Auxiliares de Enfermagem	171,00 hs	2.035,50	11,90	0,20

A jornada de trabalho dos auxiliares de enfermagem perfaz um total de 180 horas por mês, sendo 40 horas semanais e para a Enfermeira perfaz um total de 135 horas por mês, sendo 30 horas semanais. Devido a possível ocorrência de faltas, atrasos, folgas e outras situações que podem ocorrer e analisando os relatórios de frequência, como por exemplo o livro de ponto, da Secretaria Municipal de Saúde, pôde constatar que em média 5% das horas disponíveis não foram efetivamente aplicadas na realização dos trabalhos. Portanto o total de horas produtivas para os funcionários, foi de 171 horas/mês para os auxiliares e de 128,25 horas/mês para a enfermeira.

O direcionador de custo do recurso mão-de-obra para as atividades foi o tempo necessário para execução de cada atividade no procedimento do programa de imunização.

Na tabela 2 são apresentados as atividades e o tempo médio de execução de cada atividade:

Tabela 2 - Direcionadores de Recursos e Atividades Relevantes - Programa de Imunização

Atividades Relevantes	Direcionador de Recursos	Custo da Atividade
<u>Enfermeira</u>		
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Tempo de execução :	02 min 0,42
Requisitar Materiais	Tempo de execução :	02 min 0,42
Preencher Formulários de Resultados	Tempo de execução :	03 min 0,63
<u>Auxiliar de Enfermagem</u>		
Admitir paciente	Tempo de execução :	01 min 0,20
Cadastrar paciente	Tempo de execução :	01 min 0,20
Encaminhar paciente para Sala de Imunização	Tempo de execução :	01 min 0,20
Escolher e aplicar vacina	Tempo de duração da aplicação :	10 min 2,00
Monitorar paciente	Tempo de monitoramento:	05 min 1,00
Atualizar o Cartão de Vacina	Tempo de execução :	01 min 0,20
Preparar Sala de Imunização	Tempo de execução :	05 min 1,00
Desmontar Sala de Imunização	Tempo de execução :	03 min 0,60

Na tabela 3 é demonstrada a alocação do custo das atividades do Procedimento programa de imunização para o objeto de custo:

Tabela 3 - Alocação das atividades do Programa de Imunização

Atividades Programa de Imunização	Direcionadores de Atividade	Quantidade de Direcionador	Custo da Atividade
Supervisionar Auxiliar de Enfermagem	Número de Pacientes	1	0,42
Requisitar Materiais	Número de Requisições	1	0,42
Preencher Formulários de Resultados	Número de Pacientes	1	0,63
Admitir paciente	Número de Pacientes	1	0,20
Cadastrar paciente	Número de Pacientes	1	0,20
Encaminhar paciente para Sala de Imunização	Número de Pacientes	1	0,20
Escolher e aplicar vacina	Número de Pacientes	1	2,00
Monitorar paciente	Número de Avaliações	1	1,00
Atualizar o Cartão de Vacina	Número de Pacientes	1	0,20
Preparar Sala de Imunização	Número de Salas Preparadas	1	1,00
Desmontar Sala de Imunização	Número de Salas Preparadas	1	0,60
TOTAL			6,87

O valor de R\$ 6,87 encontrado se refere ao atendimento de um procedimento, sendo considerado procedimento como cada aplicação de uma vacina que compreende todas as atividades descritas.

4.3.4. Alocação dos Custos da Subfunção Administração ao Objeto de Custo

Na tabela 4 são apresentadas as atividades relevantes e os custos das atividades da Subfunção Administração. Esses dados foram coletados do sistema de contabilidade, por meio dos relatórios denominados: relação de nota de empenho por ficha, programa de trabalho por unidade e balancete resumido da despesa.

Tabela 4 - Atividades relevantes e os custos anuais da Subfunção Administração

PROCEDIMENTOS	ATIVIDADES	CUSTOS
SUB-FUNÇÃO ADMINISTRAÇÃO		
Gerenciamento	Agendamento de consultas e exames especializadas	5.955,63
	Coordenação das Ações de Saúde	32.391,96
	Coordenação dos Programas de Saúde	1.884,36
Controladoria	Execução de reuniões e treinamento de pessoal	3.547,28
	Elaboração de registros trabalhistas (horários de trabalho, horas extras, plantões, faltas, encargos sociais, etc)	35.347,23
	Prestação de Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	48,28
Lavanderia e Limpeza	Higienização e distribuição de roupas e peças, com limpeza das dependências	761,10
Manutenção Geral	Manutenção das dependências e dos equipamentos	1.838,00
Manutenção de Veículos	Controle do consumo de combustível, peças e serviços e viagens	10.073,29

Fonte: SCOP – Sistema de Contabilidade Pública da entidade

Os direcionadores das atividades da Subfunção Administração são apresentados na tabela 5.

Tabela 5 - Direcionadores de Atividades da Subfunção Administração

ATIVIDADES	Direcionadores de Atividades	Quantidade de no Período	Custo por direcionador
Agendamento de consultas e exames especializadas	Nº agendamentos	2.760	2,16
Coordenação das Ações de Saúde	Nº de ações	18.211	1,78
Coordenação dos Programas de Saúde	Nº de reuniões	48	39,26
Execução de reuniões e treinamento de pessoal	Nº de reuniões	18	197,08
Elaboração de registros trabalhistas (horários de trabalho, horas extras, plantões, faltas, encargos sociais, etc)	Nº de lançamentos	4.284	8,25
Prestação de Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	Nº de prestações	24	2,02
Higienização e distribuição de roupas e peças, com limpeza das dependências	Nº de horas	1.512	0,51
Manutenção das dependências e dos equipamentos	Nº de requisições	33	55,70
Controle do consumo de combustível, peças e serviços e viagens	Nº de requisições	1624	6,21

O número de direcionadores compreende o período de um ano, ou seja, o ano de 2004. Esses dados foram coletados da prestação de contas das ações de saúde e das fichas de controle da Secretaria Municipal de Saúde como: controle de manutenção de veículos, controle de ligações telefônicas, controle de manutenção de equipamentos, controle de reuniões e outros.

Na tabela 6 são demonstradas as alocações das atividades da subfunção Administração para o objeto de custo, no caso o Programa de Imunização.

Tabela 6 - Alocação das Atividades da Subfunção Administração ao Programa de Imunização

ATIVIDADES	Direcionadores de Atividades	Quantidade de Direcionadores	Custo Total
Agendamento de consultas e exames especializadas	Nº agendamentos	12	25,92
Coordenação das Ações de Saúde	Nº de ações	12	21,36
Coordenação dos Programas de Saúde	Nº de reuniões	3	117,78
Execução de reuniões e treinamento de pessoal	Nº de reuniões	1	197,08
Elaboração de registros trabalhistas (horários de trabalho, horas extras, plantões, faltas, encargos sociais, etc)	Nº de lançamentos	756	6.237
Prestação de Contas das atividades, atingimento de metas e recursos financeiros	Nº de prestações	1	2,02
Higienização e distribuição de roupas e peças, com limpeza das dependências	Nº de horas	252	128,52
Manutenção das dependências e dos equipamentos	Nº de requisições	1	55,70
Controle do consumo de combustível, peças e serviços e viagens	Nº de requisições	3	18,63
TOTAL			6.804,01

A quantidade de direcionadores apurada se refere a um período de um ano, portanto o custo total será dividido pelo nº de vacinas aplicadas durante o ano de 2004, para alocarmos corretamente o custo da subfunção administração ao procedimento unitário.

A tabela 7 apresenta o atendimento de vacina referente ao ano de 2004, conforme dados apurados nos relatórios de gestão da Secretaria Municipal de Saúde, fornecidos ao Ministério da Saúde.

Tabela 7 - Atendimento de vacina referente ao ano de 2004

Mês	BCG	SABIN	DPT	HEP B	HIB	SARAMPO	TRÍPLICE	Febre Amarela	Total
Janeiro	03	07	07	13	07	04	04	04	49
Fevereiro	01	11	11	06	11	08	08	08	64
Março	02	08	08	13	08	02	02	03	46
Abril	03	13	11	10	11	04	04	04	60
Mai	02	09	09	02	09	02	02	03	38
Junho	0	09	10	10	10	02	02	03	46
Julho	0	07	07	08	07	03	03	04	39
Agosto	01	15	14	07	14	16	16	03	86
Setembro	0	06	06	05	06	0	0	03	26
Outubro	0	12	12	09	12	03	03	03	54
Novembro	01	07	07	08	07	01	01	02	34
Dezembro	24	11	11	04	11	03	03	04	71
Total	37	115	113	95	113	48	48	44	613

Fonte: PNI – Programa Nacional de Imunizações – Ministério da Saúde.

A tabela 8 mostra o custo unitário alocado ao procedimento de vacina, conforme custos da subfunção Administração.

Tabela 8 - Custo Unitário do Procedimento conforme Subfunção Administração

Custo Total	Quantidade de Procedimentos	Custo Unitário do Procedimento
6.804,01	613	11,10

4.3.5. Resultado Final

O resultado final da aplicação da metodologia de custeio baseado em atividades é demonstrado na tabela 9.

Tabela 9 - Custo do Procedimento do Programa de Imunização – Método ABC

CUSTO DO PROCEDIMENTO	CUSTOS UNITÁRIOS
Procedimento do Programa de Imunização	6,87
Alocação de Custos da subfunção Administração	11,10
TOTAL	17,97

Os materiais de consumo como: seringas, vacinas e outros, são fornecidos pelo Ministério da Saúde e não representam custos para o Programa. Outros materiais como algodão e álcool são irrelevantes e não foram alocados ao procedimento.

Para o desenvolvimento da pesquisa foi considerado que todas as atividades são relevantes, pois são essenciais para o atendimento a cada procedimento do programa de imunização.

Na apuração do custo do procedimento de vacinação foram utilizados os direcionadores de custos, pois estes seriam os responsáveis pela maior “precisão” do sistema, no sentido de exatidão dos números, e pela sua maior “acurácia”, no sentido da utilização dos resultados para auxílio à decisão.

Segundo Gasparetto (1999), o que se espera da exatidão é a eficiência do processo decisório, enquanto o que se espera da acurácia é a eficácia deste processo, portanto a definição dos direcionadores de custos é crucial para todo o desenvolvimento do processo.

Através da metodologia do custeio ABC foram rastreados os consumos de recursos pelas atividades, obtendo-se um custo de R\$ 17,97 para a realização de cada procedimento do Programa de Imunização.

5 Considerações Finais

A fundamentação técnica, levantada na revisão bibliográfica, em relação aos sistemas de custos, foi aplicada em uma administração pública, com algumas adaptações, considerando a realidade do setor, mediante a construção de um modelo baseado na contabilidade pública (financeira), aproveitando-se a classificação funcional-programática da despesa pública.

A necessidade de se obter informações de custos, para melhor gerir os recursos públicos nas ações governamentais é presente nas administrações públicas, pois embora se trate de um movimento recente, alguns estudos apontam para um redirecionamento da nova administração pública fundamentada na compreensão da diferença de natureza entre serviço privado e serviço público.

As próprias instituições de controle e as prescrições legais, incorporando novos conceitos e distinções próprias nas contas já existentes, atingem objetivos de natureza gerencial. Essas inovações têm provocado mudanças expressivas nas formas de gestão dos assuntos públicos.

A pesquisa revelou algumas dificuldades a serem superadas, de ordem operacional, para que um sistema de custeio possa atingir plenamente seus objetivos gerenciais para tomadas de decisão:

- A carência de informações não geradas pelos sistemas operacionais da contabilidade da entidade, a qual enfatiza o caráter financeiro do registro, em detrimento de outras abordagens que poderiam ampliar o potencial das informações gerenciais. Faz-se necessário que os sistemas de contabilidade sejam adaptados, agregando tais informações ao software utilizado, para viabilizar um tratamento gerencial dos dados contábeis, pois só foi possível chegar ao final deste trabalho, fazendo as devidas adaptações, o que consumiu grande tempo na coleta, filtragem, medição e análise dos dados;
- Inexistência de práticas de controle de custos da unidade, de pessoal qualificado e de uma cultura de custos, impede os gestores de conhecer de fato o quanto suas respectivas ações custam para o município, pois o sistema contábil existente permite apurar somente o custo dos programas e o custo geral da unidade.

Não foi o objetivo deste trabalho comparar o sistema atual utilizado com o custeio baseado em atividades, e sim aproveitar os dados de um sistema já existente e complementá-lo com as informações apuradas pelo ABC.

Verificou-se que há condições favoráveis à implementação do ABC, devido à aceitação da realidade da organização aos pressupostos teóricos dos fundamentos de custos, com as devidas adaptações e ajustes, de acordo com as necessidades da administração pública.

O objetivo geral do trabalho que foi identificar os fundamentos teóricos e os elementos empíricos que possam amparar a aplicação do sistema de apuração e controle de custos baseados em atividades na administração pública foi atendido, pois utilizando os dados existentes nos sistemas de controle atuais e com as devidas adaptações foi possível aplicar o ABC em um município de pequeno porte.

Alguns aspectos merecem destaques, que são pontos fortes observados durante a pesquisa:

- O sistema contábil das administrações públicas no Brasil, União, Estados, Municípios, Distrito Federal, vêm sofrendo modificações a partir da Lei de

Responsabilidade Fiscal, definindo-se uma padronização nos procedimentos de contabilização, uniformizados para todas as entidades. Essa uniformidade tende a favorecer a implantação de sistemas de custeio de modo a permitir o melhor desempenho deste segmento;

- A crescente informatização e transparência na gestão pública, caminham para uma integração entre as bases de dados à medida que forem desenvolvidos sistemas integrados de gestão. Apesar de não haver uma cultura de custos consolidada, está sendo construída uma cultura de avaliação de desempenho, os órgãos de controle e a própria sociedade em geral, vêm exigindo a correta aplicação dos recursos públicos, a execução do orçamento que foi planejado, o controle dos gastos, a gestão fiscal responsável. Isso se apresenta como um cenário inovador e um ambiente propício para quaisquer sistemas de controle de custos que possam ser aplicados.

Com tais considerações, conclui-se que o sistema de custeio baseado em atividades pode ser adaptado à administração pública, com os devidos ajustes necessários e que deve haver um alto comprometimento do gestor público. A implantação de novos sistemas é de suma importância e favorecem a tomada de decisões mais seguras no aspecto planejamento e execução da ação governamental.

Referências

AFONSO, Roberto A. E. **Modernização da Gestão - Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. Informe- SF/BNDES, nº 18 ago, 2000.

ARAÚJO, Inaldo. ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública - Da Teoria à Prática**, São Paulo: Saraiva, 2004.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

FILHO, Carlos Ramos de Miranda. **Sistema de Custos na Administração Pública: Uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional - O caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. Salvador (BA), 2003. Dissertação de Mestrado. NPGA - Núcleo de Pós Graduação da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do Custeio Baseado em Atividades**. Florianópolis (SC), 1999. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**, 4.ed. rev.e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995.

KAPLAN, Robert S. **Dos Custos à Performance**; Revista HSM Management, nº 13, 1999.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo** 2ª ed. São Paulo : Futura, 2000

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

MABBERLEY, Julie. **Activity-Based Costing in Financial Institutions How to support**

value-based management and manage your resources effectively. 2ª ed. Londres: Pitman Publishing, 1998.

MACHADO JR, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada.** Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.

MARTINS, Eliseu . **Contabilidade de Custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais do Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho, SANTANA, Jair Eduardo, FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby, ALVES, Léo da Silva. **Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar 101 de 4/5/2000.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividades.** 1ª ed. São Paulo : Atlas, 1994

OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OSBORNE, David. **Reinventando o Governo:** como o espírito empreendedor está transformando o setor público. 9ed. Brasília: MH Comunicação, 2001.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos.** São Paulo. 1997. Tese de Doutorado em Administração Contábil e Financeira. Fundação Getúlio Vargas / EAESP.

PLAYER, Steve et al. **ABM : Lições do Campo de Batalha.** São Paulo: Makron Books, 1997.

REIS, Heraldo da Costa. **O Controle Gerencial na Administração Pública.** Revista de Administração Municipal. Nov/Dez 02. Ano 48. Nº 238: Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins.** Brasília: Prisma, 1997.

SILVA, Elizabete R. S. **O uso do ABC no gerenciamento de custos:** pesquisa-ação em uma agência bancária. Florianópolis (SC), 2000. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina.