

GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Renilda de Almeida Moura
Theocrito Pereira Cheibub
Eduardo Siqueira Costa Neto

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo fomentar a discussão sobre a implementação, pelo Setor Público, de técnica de gestão capaz de mensurar os custos das atividades desenvolvidas por esse setor: o Custeio Baseado em Atividades. Em 1987 foi implantado na administração pública federal o Sistema Integrado de Administração do Governo Federal SIAFI, que tem dentre os seus objetivos prover de mecanismos adequados aos registros e controles diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no entanto esse sistema é desprovido de mecanismos para o controle efetivo dos custos. O governo federal vem tentando, timidamente, implementar controles gerenciais de forma a identificar os custos na área pública. O Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo PAGG, pode ser citado como uma dessas tentativas. A tendência atual é de se adotar o sistema de custeio por atividades (ABC/ABM), pelo fato do orçamento brasileiro ser a principal peça que norteia os gastos públicos e este já é elaborado por funções de governo, havendo portanto possibilidade de se adotar o sistema Activity Based Costing ABC, conjugado com o Gerenciamento Baseado em Atividades (Activity Based Management), que são sistemas de custeio e gerenciamento por atividades, permitindo rastrear e identificar as atividades que consomem recursos.

Palavras-chave:

Área temática: *A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, nas Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos*

GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Renilda de Almeida Moura. Mestranda em Ciências Contábeis
Theocrito Pereira Cheibub. Mestrando em Ciências Contábeis
Eduardo Siqueira Costa Neto. Mestrando em Ciências Contábeis

Universidade de Brasília – UNB/DF – Programa Multiinstitucional e Inter –
Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis

SQS 110 B LOCO “C ” APARTAMENTO 306
CEP: 70.370.030 - Brasília- DF
e- mail: renildam@yahoo.com

Classe de Vínculo: Mestrandos

Área Temática (10) A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público,
Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Área Temática (10) A Mensuração e Gestão de Custos no Setor Público, Empresas Governamentais e nas Entidades sem Fins Lucrativos

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo fomentar a discussão sobre a implementação, pelo Setor Público, de técnica de gestão capaz de mensurar os custos das atividades desenvolvidas por esse setor: o Custeio Baseado em Atividades.

Em 1987 foi implantado na administração pública federal o Sistema Integrado de Administração do Governo Federal – SIAFI, que tem dentre os seus objetivos prover de mecanismos adequados aos registros e controles diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no entanto esse sistema é desprovido de mecanismos para o controle efetivo dos custos.

O governo federal vem tentando, timidamente, implementar controles gerenciais de forma a identificar os custos na área pública. O Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo – PAGG, pode ser citado como uma dessas tentativas.

A tendência atual é de se adotar o sistema de custeio por atividades (ABC/ABM), pelo fato do orçamento brasileiro ser a principal peça que norteia os gastos públicos e este já é elaborado por funções de governo, havendo portanto possibilidade de se adotar o sistema Activity Based Costing – ABC, conjugado com o Gerenciamento Baseado em Atividades (Activity Based Management), que são sistemas de custeio e gerenciamento por atividades, permitindo rastrear e identificar as atividades que consomem recursos.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo irá discutir a questão do gerenciamento dos gastos realizados no setor público, bem como a possibilidade de implementação de um sistema capaz de mensurar, com eficiência os custos no referido setor.

O presente artigo, Inicialmente, procurou contextualizar a prática do Setor Público em priorizar os aspectos formais e legais dos gastos realizados, em detrimento do controle gerencial.

Após fazer referência ao processo (iniciado na década de 70, na Inglaterra) de minimização do Estado – posteriormente associado ao movimento de

modernização, que hoje atinge a maioria dos países – comenta-se sua repercussão no Setor Público Brasileiro.

Em seguida, após descrever as principais características da Contabilidade de Custos e Gerencial, permite-se concluir que estas se coadunam com os propósitos do Setor Público e, por isso mesmo, poderão ser-lhes úteis no que tange à consecução de seus objetivos.

A partir daí, são evidenciados os principais aspectos e vantagens do método do Custeio Baseado em Atividades e faz-se referência a alguns trabalhos já elaborados com propósito análogo ao do presente texto.

Após evidenciar diversos pontos favoráveis à adoção, pelo Setor Público, do Sistema de Gestão Baseada em Atividades, destaca-se alguns dispositivos que oferecem respaldo legal à proposição objeto deste trabalho.

Finalmente, são feitas diversas considerações sobre o planejamento para possível implantação do sistema proposto.

2. A Administração Pública no contexto atual

O sistema contábil adotado pelo setor público, privilegia os aspectos financeiros e patrimoniais. Opera conferindo ênfase à legalidade dos atos praticados, em detrimento do desempenho administrativo. Assim, o administrador público preocupa-se, principalmente, em gastar de acordo com o orçamento e comporta-se segundo uma ótica enviesada de que está apenas *gastando orçamento* e não dinheiro. Desvia-se, pois, da realidade de que está gastando recursos escassos e que precisa fazê-lo com parcimônia e eficiência.

Geraldo Costa REIS – apud Lino Martins da SILVA (II Prêmio STN de Monografia – Divulgação do Ministério da Fazenda - STN, 1998, pág. 417) – diz que a preocupação com os aspectos financeiros ou de caixa decorre de uma visão limitada da contabilidade, quando os problemas são vultosos e provocam desequilíbrios financeiros, tais como desperdícios de recursos, sonegações tributárias, investimentos mal feitos, ociosidade dos ativos, pois esta não é capaz de captar estes fatos, mensurá-los e evidenciá-los.

Algumas críticas feitas por especialistas em finanças públicas têm destacado que o Sistema de Orçamentário e o de Contabilidade Pública não vinham se preocupando em mensurar resultados, em conhecer quais as atividades que agregam valor aos resultados das ações do governo, em determinar indicadores de consumo de recursos por processo, programa e outros e tampouco em determinar onde há eficiência ou desperdício. Resumindo, inexistia uma preocupação sistemática com custos. Marcos Alonso NUNES (1998) aborda o fato dizendo: “o desconhecimento dos custos é o maior indicador da ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Outros aspectos contribuem para a ineficiência do setor público. É sabido que suas atividades não são reguladas pelas leis de mercado (oferta e demanda, por exemplo). Portanto, os resultados das atividades do governo não podem ser mensurados de forma convencional, conforme ocorre no setor privado. Carece do uso de um sistema gerencial que permita avaliar a utilidade/importância dos produtos e serviços destinados à sociedade, o nível de satisfação propiciado e a eficiência na utilização dos respectivos recursos (maximização dos benefícios produzidos).

Cumprir destacar um aspecto particular, relacionado com a eficiência. É que muitas atividades do serviço público não agregam valor. Todavia, são exercidas em decorrência de formalidades legais. Nesse caso, um sistema gerencial adequado contribuiria para que tais atividades fossem racionalizadas de forma a reduzir o ônus delas decorrentes.

No caso particular das empresas estatais, estas são obrigadas a produzir informações sobre seus custos, avaliar estoques e apurar resultados. Entretanto, há casos que, em virtude do caráter monopolista, não se observa maior preocupação com a exatidão daquelas informações e em apresentar bons resultados.

Os meios de comunicação, pelo seu lado, vêm exercendo pressão, cada vez maior, no que diz respeito à baixa efetividade dos serviços prestados pela administração pública, bem como a corrupção instalada no setor. A todo o momento surgem reportagens denunciando a má qualidade, ineficiência e, até mesmo, ausência de serviços de responsabilidade do governo, notadamente daqueles considerados básicos. Tanto os custos da ineficiência como os da corrupção são extremamente onerosos para a sociedade.

Nesse contexto, os gestores dos recursos públicos necessitam de instrumental de apoio que possa evidenciar, com agilidade e confiabilidade, o grau de aproveitamento dos recursos escassos sob sua responsabilidade, ou seja, um sistema de informações gerenciais que os oriente oportuna e adequadamente quanto ao controle e tomada de decisões, inclusive no sentido de minimizar os efeitos da corrupção.

Na área pública a ênfase dos gastos públicos está na legalidade da realização das despesas, ou seja, na execução do orçamento. É mister considerar que o gasto público pode ser considerado despesas ou custo. Será tratado como custo quando existir vinculação ao respectivo objeto de utilização, ou seja, implica em uso concreto, vinculado a um resultado específico. A despesa está voltada aos gastos com a manutenção da máquina pública não gerando resultado específico.

Visando minimizar os problemas acima discutidos a proposta orçamentária que entrou em vigor a partir do exercício de 2000, assume um significado

especial, pois dispõe sobre diretrizes e aspectos formais a serem observados na sua elaboração segundo uma nova concepção de planejamento e orçamento. Essa nova concepção foi denominada: Reforma Gerencial do Orçamento.

Essa modificação representa um importante passo no sentido da modernização dos processos de planejamento e orçamento, com aplicabilidade à União, Estados e Municípios, tendo como escopo principal a busca para o setor público de uma administração menos burocrática e mais gerencial, com efetiva orientação para resultados.

Neste sentido faz-se necessário a observância de dois pressupostos: cobrança de resultados e realidade problematizada.

A cobrança de resultado é entendida como uma avaliação junto à sociedade das ações desenvolvidas pelos governos (União, Estados e Municípios), aferidas em termos de benefícios efetivamente oferecidos ao cidadão.

A realidade problematizada traduz o esforço de modernização do planejamento, fazendo com que o mesmo passe a ser centrado em “problemas” de forma que estes sejam os pilares no plano governamental.

A Reforma Gerencial do Orçamento inseriu uma nova figura que é o gerente de programa com o objetivo de identificar os responsáveis por cada programa de governo de forma que o administrador assuma, de uma forma personalizada, a responsabilidade pelo desenvolvimento de um programa e, conseqüentemente, pela solução ou encaminhamento de um problema.

A tradição brasileira sempre foi de atribuições difusas de responsabilidade o que tornava praticamente impossível uma cobrança de resultados.

3. O Estado Gerencial

A partir da década de 70, novas idéias surgiram e se desenvolveram com relação aos modelos de gestão pública. Num ambiente de escassez de recursos, enfraquecimento do poder estatal e com boa parte da opinião pública acreditando que o setor privado desenvolvera uma forma ideal de gestão, iniciou-se um processo de transformação da administração pública. Assim, desenvolveu-se a concepção de um Estado Gerencial de dimensões mínimas, desburocratizado, preocupado com problemas e atividades prioritárias e especiais (saúde, educação, segurança infra-estrutura e outras que requeiram intervenção oportuna do governo), transferindo para o setor privado e para a comunidade as demais atividades então sob sua responsabilidade.

Atualmente, esse processo associou-se ao de modernidade, visando desenvolver um Estado mais flexível em busca de eficiência, qualidade,

descentralização, avaliação dos serviços prestados, transparência, participação do cidadão, equidade, justiça e outros atributos.

A intensificação da globalização e da modernidade vem obrigando as empresas a efetuarem significativos ajustes organizacionais. Na área governamental não deveria ser diferente, principalmente, tendo-se em conta que a clientela do governo é bem mais numerosa e diversificada que a das empresas isoladamente e que paga pelos serviços que lhe são (ou deveriam ser) prestados.

Esse processo, iniciado pela Inglaterra e outros países saxônicos, foi adotado por outras nações e continua se expandindo e se desenvolvendo. As transformações iniciadas nos anos setenta introduziram diversas alterações na administração pública, tais como: parceria com o setor privado e com Organizações não Governamentais (ONGs); criação de mecanismos de avaliação de desempenho; maior autonomia das agências governamentais; descentralização com maior participação do cidadão; planejamento estratégico; desregulamentação e flexibilização das regras.

Tendo como parâmetro a experiência internacional, nacional e na literatura especializada é possível inferir que a melhoria da qualidade dos serviços públicos depende da identificação dos seus custos. É imprescindível que se determine, por exemplo, quanto custa uma aula, um paciente, um procedimento administrativo, uma unidade administrativa e outros.

Creemos que a criação de um sistema adequado de custos propiciará condições para resolver questões como as referidas no parágrafo anterior e outras mais, inclusive mediante o uso de mecanismos matemáticos mais avançados (preditivos, indicativos de combinações que maximizem o uso de recursos e que permitam simulações) capazes de subsidiar avaliações e tomadas de decisões. O sistema também deverá propiciar a criação de indicadores e parâmetros para comparações e análises necessárias ao gerenciamento.

4. A repercussão no Brasil

No que diz respeito à minimização do Estado, a partir dos anos noventa verificou-se a intensificação do processo de privatização no Brasil. As transformações visando tornar a administração pública mais moderna e mais gerencial também se fizeram sentir.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (documento de referência da Reforma do Estado), reconhece a necessidade de um modelo gerencial, com ênfase nos resultados, para a administração pública, que substitua o modelo burocrático (weberiano) que tem como premissa os aspectos formais.

O Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo – PAGG, instituído por decreto em junho de 1997, englobou um elenco de medidas que

tentavam produzir relatórios gerenciais pelas principais unidades da administração direta denominadas Unidades de Controle de Gasto.

Estudos têm sido desenvolvidos visando dotar o aparelho estatal de uma contabilidade gerencial compatível com a modernidade. Existe uma tendência, devido as características de alocação orçamentária para a despesa, de se adotar o sistema de custeio por atividades (ABC/ABM) para tal finalidade, conforme será visto adiante. Todavia o progresso nesse sentido ainda é lento. É mister acelerar.

O Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, está sendo reprojetoado com objetivo de adequar-se às novas necessidades (flexibilização dos dados permitindo a obtenção de informações gerenciais, mais eficientes e transparentes). Cabe lembrar que este sistema é altamente eficiente no controle da execução orçamentária e financeira do governo federal, carecendo porém de ferramentas que permitam a extração de relatórios gerenciais, principalmente na área de custos.

5. A Contabilidade de Custos e a Gerencial como instrumental de apoio

A *Contabilidade de Custos* pode ser de grande valia à Administração Pública como instrumento gerencial, uma vez que constitui um conjunto de técnicas que auxiliam tanto a Contabilidade Financeira como a Gerencial. Uma vez que sua finalidade é atender, tempestivamente, necessidades da área contábil e gerencial, é mister que a Contabilidade de Custos mantenha-se em contínua evolução. Em outras palavras, *ela* carece de uma necessidade intrínseca de buscar novas aplicações para suas técnicas e desenvolver outras que possam ser utilizadas, com eficiência e eficácia em situações quer já existentes, quer emergentes.

A *Contabilidade de Custos* é, pois, um instrumento de apoio à Contabilidade Financeira e à Contabilidade Gerencial que oferece, particularmente a esta última, informações de suporte administrativo. Na área governamental poderia ser de especial utilidade no que concerne às questões abordadas.

Segundo Eliseu Martins (2000), a *Contabilidade de Custos*, antes utilizada para auxiliar a avaliação de estoques, constitui, atualmente, um importante instrumento de apoio, principalmente no que se refere ao controle e decisões gerenciais.

A *apuração e controle de custos* são um instrumento da Contabilidade Gerencial, portanto de uso interno, passível de utilização pelo Estado tanto para mensurar e avaliar suas atividades ou o desempenho dos setores que prestam serviços à sociedade, como para permitir a comparação dos custos pertinentes em relação a uma unidade preestabelecida. Tais propriedades podem ser úteis, também, para prevenir e coibir desvios de recursos.

É oportuno ressaltar que a Contabilidade Gerencial não se detém dentro das limitações legais e formalismos tradicionais. Não obedece a princípios rígidos e não se limita a registrar dados históricos e tipicamente contábeis. Ela registra, ainda, dados e informações de natureza diversa e se preocupa com o que deverá ou poderá acontecer. Tem certa capacidade preditiva. O quadro a seguir, evidencia algumas diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial.

ASPECTOS	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Alvo das informações (instrumento de gestão)	Governo, acionistas, financiadores, (profissionais, pesquisadores e estudantes, público em geral. Resumindo: usuários externos.	Administradores, técnicos e executivos da empresa. Resumindo usuários internos
Natureza dos registros e abrangência	Exclusivamente contábil	Dados de natureza diversa. utiliza conhecimentos multidisciplinares
Classificação da despesa	Por natureza	Outras classificações, inclusive por destino (objeto de gasto).
Evidenciação	Visão global e sintética	Visão detalhada e analítica
Divulgação	Tempestividade	Intempestividade (qualquer momento)
Atendimento de aspectos legais e formais	Sim	Atende, também outros aspectos. Informalidade.

Face ao exposto, é permitido concluir que a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial poderão constituir um poderoso instrumental de apoio à Administração Pública, no Brasil, da mesma forma que o é para a Administração Empresarial. Mediante suas técnicas e parâmetros será possível orientar a maior eficiência na utilização dos recursos públicos, inclusive coibindo a corrupção.

7. ABC/ABM – Instrumentos gerenciais

O ABC e ABM são siglas utilizadas para designar, respectivamente, Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing) e Gerenciamento Baseado em Atividades (Activity Based Management).

O ABC é um sistema de custeio por atividades. Surgiu como consequência do reconhecimento de que os sistemas tradicionais já não atendiam novas

práticas de empresas que evoluíram, ajustando-se a novas condições de mercado e assumindo nova estrutura de custos.

Superando outros sistemas, o ABC evita ao máximo as alocações com base em critérios subjetivos. Segundo Hong Yuh Ching (1997), o ABC permite a classificação de mais custos como variáveis e, mediante o que se chama de *rastreamento*, estabelece vínculos mais visíveis entre recursos, atividades e objetos de custeio. Por isso costuma-se dizer que no ABC há mais rastreamento e menos alocações subjetivas. Em outras palavras, o ABC permite verificar como as atividades consomem recursos e se relacionam para geração de resultados, ou seja, como elas empregam tempo e recursos para alcançar seus objetivos.

O ABC concentra atenção nos fatores geradores (causa, origem) dos custos evidenciando aqueles que podem ser reduzidos ou eliminados. Desse modo, induz práticas administrativas racionais e econômicas, no sentido da reformulação das atividades, visando a consecução dos objetivos.

O ABC permite avaliar o valor que cada atividade agrega ao processo para performance (eficácia e eficiência) do objeto da ação. Agregar valor é contribuir para a oportunidade, rapidez, quantidade, qualidade, conveniência e custo adequado à execução do produto/serviço demandado. Aliás, as atividades deveriam ser determinadas em função dos produtos/serviços adequados aos anseios dos clientes e de sua capacidade contribuição (pagamento). Não custa destacar que é o próprio consumidor quem fornece os recursos para satisfação de suas necessidades.

Em princípio, todas as atividades deveriam agregar valor. Todavia, existem atividades determinadas pela organização que não agregam valor. O quadro a seguir exemplifica atividades que não agregam valor, que poderiam ser eliminadas ou ter seus efeitos negativos reduzidos. De qualquer forma, atividades que não agregam valor deveriam ser destacadas e não incorporadas para efeito de apuração do custo do produto final.

ATIVIDADE	PROPÓSITO	COMO EVITAR/REDUZIR
Correção	Retificar erros	Não cometer erros
Inspeção	Assegurar qualidade	Fazer sempre corretamente
Estocagem	Garantir continuidade da Produção	Minimizar mediante emprego de técnicas adequadas (JIT, TOC)

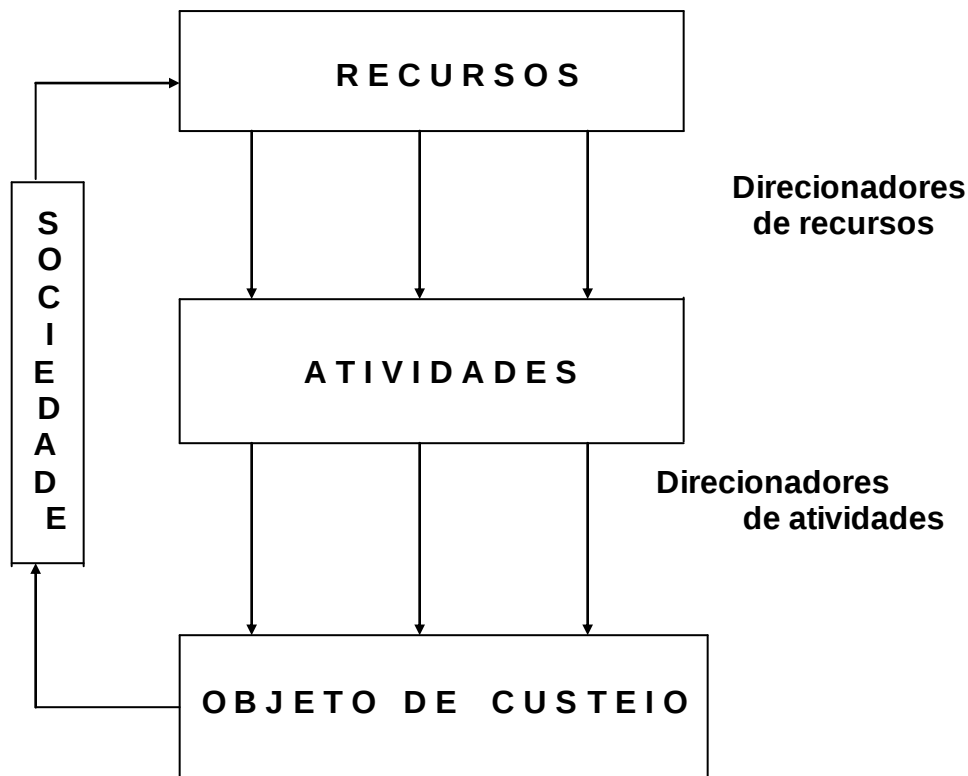
Sem a pretensão de contemplar todas suas vantagens, podemos dizer que o ABC:

- a) contribui para determinar o custo e o desempenho de atividades e de objetos de custeio (produtos ou serviços);
- b) atribui custos às atividades em função da respectiva utilização de recursos pelas mesmas;
- c) estabelece relação clara entre direcionadores de custos (elementos mensuráveis causadores das atividades) e as respectivas atividades;
- d) determina os custos desnecessários/de ineficiência;
- e) permite questionar se determinada operação é mesmo necessária, ou se agrega valor, ou se contribui para melhorar a qualidade dos produtos/serviços; e
- f) serve de base para elaboração de um orçamento que permite identificar os recursos alocados para cada atividade e avaliar como elas estão contribuindo para maximizar seus produtos serviços e a satisfação dos clientes.

Resumindo, a idéia básica do ABC é que os custos são requeridos por atividades. Essa técnica mostra como os custos se formam nas organizações e exhibe o impacto sobre a estrutura de custos da organização decorrente da criação, modificação ou eliminação de uma atividade.

Basicamente, funciona da seguinte forma: os recursos são consumidos por atividades e estas são exercidas em função de determinadas finalidades (objeto de custeio). As atividades constituem, pois, o elo entre os recursos consumidos e os produtos. Os recursos são atribuídos às atividades e destas aos produtos mediante “direcionadores” (fatores que determinam como as atividades e os produtos consomem recursos). Os custos residuais remanescentes, não identificados com alguma atividade, são alocados segundo métodos tradicionais.

No caso do setor público, a sociedade fornece recursos e demanda pelos “objetos de custeio” (saúde, educação, segurança e outros).



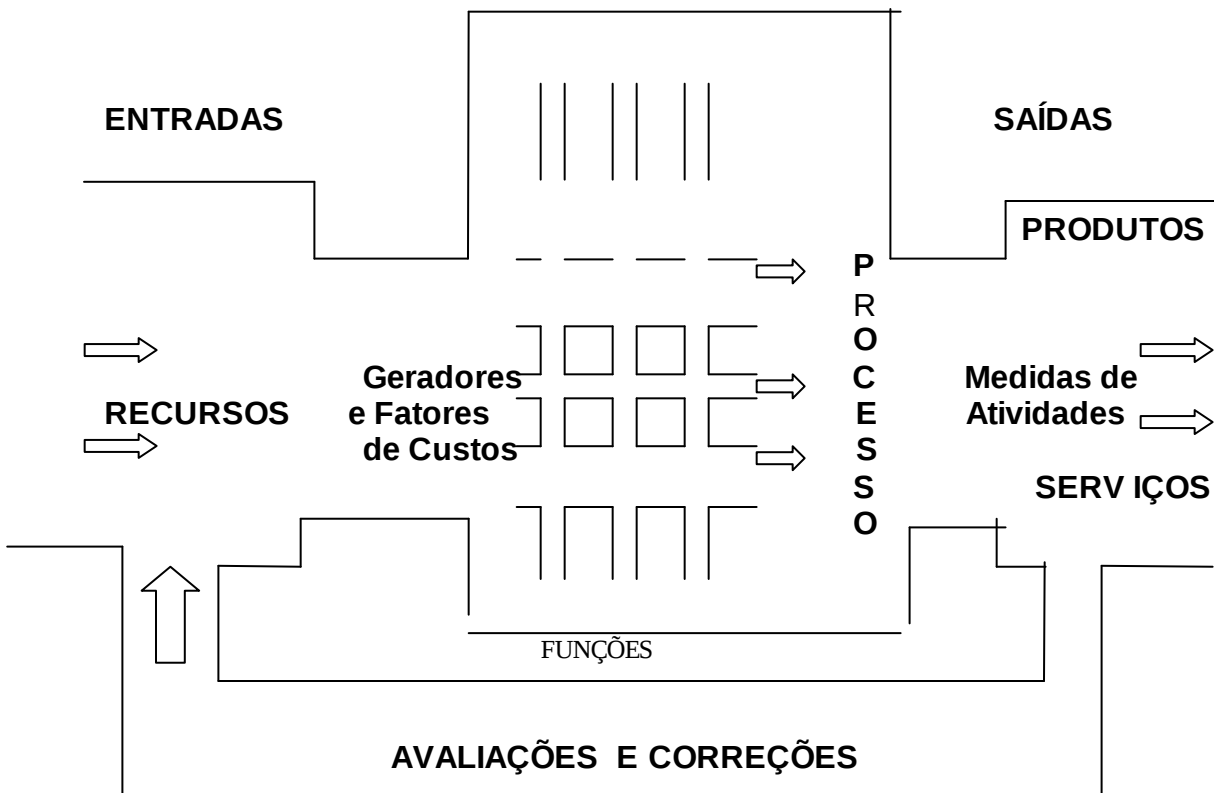
O ABM constitui um processo de gerenciamento resultante da aplicação prática do ABC. O ABM utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar atividades de uma empresa ou negócio. Gerenciar atividades é entender e administrar o equilíbrio adequado entre os recursos disponíveis e os demandados pelas atividades. Compreender o que causa a demanda de recursos é imprescindível para a atividade gerencial.

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

Ainda segundo Hong, o enfoque ABC/ABM propicia a identificação das atividades que cada produto/serviço demanda e dos recursos que compõem sua elaboração. Dessa forma, torna possível maximizar a utilização dos recursos pertinentes e a satisfação dos clientes. O ABC/ABM permitem que, em vez de cortar custos aleatória ou indiscriminadamente, o faça de maneira correta e eficiente, atuando sobre os fatores que ocasionam os custos.

Em suma, o ponto importante de uma gestão de custos consiste em definir o montante a ser aplicado em cada setor e seus desdobramentos, como utilizar os recursos eficazmente e avaliar os resultados em relação aos objetivos almejados. Nesse contexto, o custeio por atividade permite perceber como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los.

A figura abaixo objetiva descrever a interação do ABM com o ABC. Os cruzamentos das funções com os processos representam as atividades consumidoras de recursos.



8. Gerenciamento de Custos no Setor Público Brasileiro

Vários trabalhos foram elaborados falando da necessidade de uma ótica gerencial na gestão dos recursos públicos. Os breves comentários apresentados a seguir referem-se a quatro deles.

Lino Martins da Silva (1998), ao argumentar sobre dificuldades e deficiências do atual sistema da administração pública, defende a implantação de um sistema gerencial, apoiado num instrumental de custos.

O autor apresenta a contabilidade como parte do sistema de administração pública. Nesse contexto a contabilidade gerencial seria um elemento de apoio essencial para a melhor gestão dos recursos públicos. Depreende-se de sua preposição que a integração da execução orçamentária e financeira de caixa decorre do empenho paralelo em implantar um sistema gerencial de custos que permita a apuração do resultado financeiro, econômico e o controle analítico das operações, de forma a auxiliar no processo decisório.

Após detalhar aspectos importantes inerentes à sua proposta, SILVA conclui que “somente com uma contabilidade de custos, utilizada com o auxílio à gerência, é possível informar ao cidadão sobre a satisfação detalhada de suas necessidades, visto que a informação sobre o montante gasto em Educação, Saúde, Transporte ou Saneamento não tem para ele qualquer utilidade prática, por não permitir o esclarecimento sobre o aspecto qualitativo das ações governamentais que devem estar sempre orientadas para o processo de erradicação dos problemas”.

Fernando Luiz Abrucio (1997) elaborou um trabalho no qual descreve a evolução do *managerialism* no âmbito dos governos, aborda aspectos importantes e, principalmente, ressalta sua importância para a administração pública atual.

Flávio da Cruz (1995) elaborou um outro trabalho em que, após considerações iniciais, apresenta o método do ABC adaptado ao controle substantivo da despesa, no setor público. Sugeriu algumas adaptações no sistema atual, para uso do ABC, alinhou alguns possíveis benefícios decorrentes e apresentou uma simulação: um modelo simplificado do ABC aplicado ao custeio dos gastos com uma escola.

Marcos Alonso Nunes (1998), em seu trabalho, após breve abordagem sobre os aspectos gerenciais necessários à administração pública atual, passa a defender a aplicação de custos para tal finalidade e, em especial, a utilização do método do ABC.

9. Pontos favoráveis à adoção do ABC/ABM

Além de pesquisas, trabalhos e idéias, como os supracitados, existem vários indicativos em favor da adoção do ABC/ABM pelo serviço público no Brasil, uma vez que o instrumento:

- a) foi concebido para apurar custos de bens e serviços (principalmente estes) e de outros objetos de custeio (processos, atendimento a clientes, projetos, programas de governo, setores administrativos, etc.);
- b) determinaria o custo total pela agregação dos *custos diretos* e dos *custos indiretos*, estes mediante critérios coerentes, em oposição àqueles arbitrários utilizados nos sistemas tradicionais;
- c) constitui um sistema flexível, passível de adaptações a mudanças;

- d) tem proporcionado bons resultados quando aplicado em programas de melhoria de gestão, servindo para apurar custos incorridos e simular impactos decorrentes de alternativas de decisão;
- f) já é utilizado no setor privado;
- g) pode aproveitar as informações geradas pelos sistemas já existentes, sem interferir nos mesmos;
- h) é capaz de gerar resultados a curto ou médio prazo;
- i) não interferirá na execução orçamentária nem na financeira.

10. Base Legal

Diversos instrumentos legais contemplam condições para que a administração pública brasileira torne-se mais gerencial. Tanto o aspecto normativo como o operacional podem ser intensificados. Nesse caso, a vontade política é fundamental.

Segundo o artigo 3º da Constituição vigente, são objetivos fundamentais da República:

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

É evidente que a otimização do uso dos recursos orçamentários contribuiriam para o alcance desses objetivos. Essa otimização passaria, inclusive, pelo uso de instrumentos gerenciais adequados que possam contribuir para melhor alocação e uso dos recursos públicos.

O melhor aproveitamento dos recursos públicos, por sua vez, encontra apoio nos artigos 37 e 70 do mesmo diploma legal:

Art. 37 - "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** (o destaque é proposital) e, também, com relação ao seguinte...”

Art. 70 - "A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, **economicidade** (destaque intencional), aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

Parágrafo único. “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e

valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária".

No caso desse último artigo e seu parágrafo único, é destacada a responsabilidade pelos controles (interno e externo) de todos os Poderes e esferas de governo e, ainda mais, a responsabilidade dos gestores que, inclusive, transcendendo aqueles da área pública, alcança qualquer outra pessoa.

A Lei 4.320, de 17.03.64, em seu artigo 75, também obriga o controle das contas públicas:

"O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços".

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

Em seu artigo 73, a mesma Lei diz: "As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei no. 2.848, de 07.12.1940 (Código Penal); a Lei no. 1079, de 10.04.1950; o Decreto-Lei no. 201, de 27.03.67; a Lei no. 8.429, de 02.06.92; e demais normas da legislação pertinente".

Não obstante as discussões a respeito da eficácia dessa lei, ela representa um avanço no sentido em que determina a manutenção de sistema de natureza gerencial visando o acompanhamento da gestão orçamentária e punição dos infratores.

Assim, é válido concluir que normas – determinando a economicidade e eficiência no uso de recursos públicos – existem. É necessário, apenas, que sejam praticadas com efetividade.

11. Implantação do sistema

É oportuno ressaltar que, quando do planejamento e implantação de um sistema de custos, vários aspectos dentre outros que devem ser considerados, tais como: resistências internas, necessidade de mudança de cultura no serviço público, a escolha do sistema (O sistema aventado é realmente o melhor? Existem

alternativas ou combinações viáveis com outros sistemas? O sistema é flexível o bastante para ajustar às oscilações na economia?) a conveniência e a oportunidade, bem como as formas de implantação.

12. Conclusão

As mudanças na área administrativa do setor público, iniciadas na Inglaterra na década de 70, vêm sendo disseminadas por diversos países e já se fizeram sentir no Brasil.

O governo tem adotado medidas visando tornar-se mais gerencial. Com o mesmo propósito vem, também, ganhando força a idéia de que o governo deve adotar um sistema de contabilidade gerencial apoiado na contabilidade de custos. O ABC/ABM parece ser o mais apropriado para tal objetivo.

Um sistema dessa espécie deveria ser estruturado não apenas sob a ótica do setor privado, mas visando aspectos próprios do setor público. Assim, além de subsidiar o controle e a tomada de decisão, além de perseguir a eficácia e a eficiência, o sistema deverá ser dotado de mecanismos que coíbam ou, pelo menos, minimizem os efeitos da corrupção. Tal propósito é perfeitamente factível, conforme procurou-se demonstrar neste trabalho.

Atualmente o governo dispõe de valioso instrumento financeiro que tem como base a contabilidade para o controle da execução orçamentária e financeira: o SIAFI. Esse sistema está sendo reprojetoado de forma a se tornar mais gerencial.

Caber ressaltar que esse sistema não é dotado de mecanismos que apure de forma satisfatória os custos referentes aos gastos ocorridos na administração pública. Para satisfazer o controle dos custos é necessário a implementação de um sistema que disponha de técnicas capaz de mensurar adequadamente os custos no setor público. Cremos que este sistema seja o ABC/ABM, pelas razões já discutidas no texto.

13. BIBLIOGRAFIA

ELISEU, Martins. Contabilidade de Custos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000

FILHO, José Francisco R. Gestão Econômica - Uma Perspectiva para Entidades da Administração Pública - CRC/PE - Apresentado no XV Congresso Brasileiro de Contabilidade

ABRUCIO, Fernando Luiz. O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública - Cadernos ENAP - 1997

NUNES, Alonso N. Custos no Serviço Público - Texto para discussão - ENAP - 1998

CRUZ, Flávio. O método do Custeamento ABC - Adaptado ao Controle Substantivo da Despesa Orçamentária do Setor Público - CRC/SC - Apresentado no XV Congresso Brasileiro de Contabilidade.

SILVA, Lino M. Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública - Finanças Públicas - II Prêmio STN de Monografia - Divulgação do Ministério da Fazenda -STN

MORAES, Alexandre. Constituição da República Federativa do Brasil. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000

MACHADO, J. T. Jr & REIS, Heraldo C. Lei 4.320/64 , Revisada e atualizada. 29 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999

DECRETO, 2.829, de 29.10.1998 – Estabelece normas para elaboração e execução do Plano Plurianual (PPA) e dos orçamentos da União, e dá outras providências.

LEI COMPLEMENTAR, 101, de 04.05.2000 (LRF)

SECCO, Alexandre. A Pedra na Engrenagem: Revista “Veja”, no. 1634, de 02.05.2000, páginas 44 e 45.

CHING, Hong Y. Gestão Baseada em Custeio por Atividades. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

TEXTOS PARA DISCUSSÃO – IPEA - TDs nos.668 (set/99), 426 (jul/96), 237 (nov/91) e 226 (ago/91).