



XXXII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2025
-Campo Grande / MS -



Planejamento orçamentário público sob a ótica do custeio baseado em atividades: um estudo na Secretaria de Defesa Social de Pernambuco

Fabiano OLIVEIRA DA MOTA (UFRPE) - oliveiradamota@yahoo.com.br

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andreccallado@yahoo.com.br

Carla Renata Silva Leitão (UFRPE) - carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo do artigo foi identificar como o Custeio baseado em Atividades (ABC) pode contribuir para o processo de planejamento orçamentário da Secretaria de Defesa Social do Estado de Pernambuco, especificamente na elaboração do orçamento anual. Para tanto, o estudo analisou a estrutura programática SDS no ano de 2024, reestruturando-a com base no ABC, propondo no final um modelo baseado no referido método de custeio. Trata-se de uma pesquisa de natureza exploratória, com a utilização da técnica de análise documental. Como resultado, a partir da utilização dos programas governamentais como direcionadores de custos foi possível estabelecer as subfunções como direcionadores de atividades as quais, por sua vez, são as ações orçamentárias.

Desta forma, conclui que o ABC pode fornecer informações que permitam uma alocação mais acurada dos recursos, o que pode contribuir para uma apuração dos custos e para um planejamento orçamentário mais eficiente na Secretaria objeto de estudo.

Palavras-chave: Custeio ABC, Orçamento Público, Planejamento Orçamentário.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Planejamento orçamentário público sob a ótica do custeio baseado em atividades: um estudo na Secretaria de Defesa Social de Pernambuco

RESUMO

O objetivo do artigo foi identificar como o Custeio baseado em Atividades (ABC) pode contribuir para o processo de planejamento orçamentário da Secretaria de Defesa Social do Estado de Pernambuco, especificamente na elaboração do orçamento anual. Para tanto, o estudo analisou a estrutura programática SDS no ano de 2024, reestruturando-a com base no ABC, propondo no final um modelo baseado no referido método de custeio. Trata-se de uma pesquisa de natureza exploratória, com a utilização da técnica de análise documental. Como resultado, a partir da utilização dos programas governamentais como direcionadores de custos foi possível estabelecer as subfunções como direcionadores de atividades as quais, por sua vez, são as ações orçamentárias. Desta forma, conclui que o ABC pode fornecer informações que permitam uma alocação mais acurada dos recursos, o que pode contribuir para uma apuração dos custos e para um planejamento orçamentário mais eficiente na Secretaria objeto de estudo.

Palavras-chave: Custeio ABC, Orçamento Público, Planejamento Orçamentário.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública tem experimentado transformações significativas nas últimas décadas, as quais podem ser percebidas, dentre outros aspectos, pelas mudanças nos parâmetros de gestão. Grossi e Argento (2022) relatam que inspirados por ideologias neoliberais, muitos governos utilizaram políticas de Nova Gestão Pública (NPM) que mudaram o setor público ao introduzir princípios gerenciais empresariais e lógicas de mercado tipicamente usadas no setor privado, motivados por fraquezas percebidas no setor público.

A NPM, segundo Weil (2005), visava estabelecer um novo padrão de gestão pública, chamado de “administração gerencial”, apoiada nos princípios de flexibilidade, foco nos resultados, e ênfase nos controles sociais e na satisfação dos clientes. A NPM estaria associada à responsabilização baseada no desempenho por resultados e formas hierárquicas de controle, na busca por mensurar o desempenho financeiro e controlar o uso eficiente e parcimonioso dos recursos públicos (Grossi & Argento, 2022). No Brasil, por volta de 1995, foi implementada a reforma gerencial inspirada na Nova Gestão Pública.

Para Bresser-Pereira (2011) a utilização do modelo de administração empresarial quanto ao planejamento, organização e controle das ações aplicadas ao Estado é uma característica de gestão onde são utilizadas técnicas e ferramentas de mercado com o objetivo de apurar os custos e os bens ofertados. Neste contexto, a contabilidade voltada para o setor público tem experimentado mudanças, de forma a se adaptar às novas demandas apresentadas pela gestão nesse setor.

De acordo com Rogošić (2021), muitos países vêm introduzindo mudanças na

contabilidade do setor público nas últimas duas décadas e essas mudanças tornaram o uso de informações financeiras mais importante no setor público.

Segundo Kyriakidou e Vazakidis (2024), os sistemas contábeis no setor público envolvem o registro e a categorização de transações financeiras com base no regime de caixa e se concentram na conformidade orçamentária e na responsabilização. Dentre esses sistemas, pode-se destacar os sistemas de custos.

Martins (2008) destaca que um sistema de custos serve como um canal para coletar dados de várias partes da organização, processá-los e, com base nesses dados, gerar informações que auxiliam na avaliação de estoques, controle e tomada de decisões. As informações geradas por um sistema de custos devem ser úteis e beneficiar toda a organização (HANSEN; MOWEN, 2001). Para Silva (2007), a produção de informações para auxílio ao processo decisório torna a Contabilidade de Custos o maior pilar de apoio para auxiliar os administradores públicos em diversas ações, entre elas, facilitar o planejamento e a elaboração do orçamento com vistas a ter um maior controle sobre os gastos como também uma melhor avaliação de programas com objetivo dar maior robustez à tomada de decisão.

Num contexto de resultados e de desempenho, a contabilidade de custos assume papel relevante na gestão pública. Em um cenário fiscal brasileiro onde os entes públicos convivem continuamente com uma escassez de recursos, Gonçalves, Zac e Amorim (2009) defendem que os métodos de custeio têm como objetivo definir a forma como os custos serão alocados aos produtos, serviços e/ou atividades desenvolvidas por uma organização. Para Kyriakidou e Vazakidis (2024), os métodos de custeio são capazes de oferecer uma visão mais abrangente e precisa da posição financeira do setor público e também podem aumentar a produtividade, a eficácia e a utilidade dos serviços e bens públicos, melhorando o processo.

De acordo com Rogošić (2021), embora os sistemas de contabilidade do setor público em todo o mundo tenham passado por mudanças significativas nas últimas décadas, o orçamento, como mecanismo de planejamento e controle, ainda é um processo importante em todos os níveis de governo.

No Brasil, o planejamento orçamentário passou a ser especificado e centrado em três documentos (Gonçalves, 2019, p. 13): a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) a partir da Constituição Federal de 1988.

Contudo, a elaboração da peça orçamentária requer informações que a contabilidade tradicional não oferece, como o custo real dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais, não permitindo que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e assim tornar possível uma avaliação da eficiência das ações governamentais com o objetivo de fornecer aos gestores opções que poderiam obter idênticos resultados com custos menores, mesmo que o Estado brasileiro não tenha interesse de saber se o consumo poderia diminuir ou o gasto realmente está sendo eficaz, pois há uma cultura de não controlar o custo dos produtos e/ou serviços e, sim controlar o gasto pelo orçamento público (Behr, Goularte & Tomasel, 2015).

Portanto a adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos por parte dos gestores públicos é um instrumento de governança pública gerando informações que permitem uma utilização de recursos com eficiência e eficácia, além de promover a possibilidade de participação da sociedade no controle da gestão pública (Crepaldi & Crepaldi, 2013)

De acordo com Gosselin e Journeault (2022), nas últimas décadas muitas organizações do setor privado adotaram e implementaram inovações em gestão de

custos como o custeio baseado em atividades, o qual também tem sido considerado por organizações do setor público. Ainda segundo esses autores, como as organizações públicas geralmente fornecem vários serviços que exigem uma grande quantidade de custos indiretos, elas podem se beneficiar do uso de um método de alocação de custos mais sofisticado, como o ABC, para melhorar a gestão de custos e a tomada de decisões.

Diante do exposto, surge a seguinte questão de estudo: como o custeio baseado em atividades (ABC) pode ser utilizado na estrutura orçamentária da Secretaria de Defesa Social para contribuir com a elaboração da Lei Orçamentária Anual? Ao responder a esta questão, pretende-se contribuir com o estudo dos custos na gestão pública, especificamente no que diz respeito ao uso de métodos de custeio em práticas orçamentárias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O papel da controladoria no planejamento orçamentário público

A eficácia do processo de gestão em prover informações econômicas, financeiras, operacionais e patrimoniais para todos os stakeholders – investidores, gestores, clientes, fornecedores, comunidade, governo e funcionários, é a missão precípua da Controladoria.

Para Frezatti et al. (2009), é fundamental que todos os usuários disponham de todas as informações necessárias para atingir seus objetivos e tomarem decisões. Nesse sentido Oliveira (2010), afirma que a Controladoria atua como assessoria apoiando os gestores públicos na tomada de decisão e condução de atividades, buscando otimizar e controlar a aplicação dos recursos públicos.

A otimização de recursos públicos requer uma eficiência alocativa e operacional por parte dos gestores públicos para disponibilizar os serviços para a sociedade. O meio de alocação dos recursos se traduz no processo de planejamento orçamentário que foi formalizado pela Constituição Federal de 1988 por meio do Plano Plurianual (PPA) como principal instrumento de planejamento de médio prazo do governo brasileiro. A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) foi delimitada para fazer a articulação e ajustamento conjuntural do PPA com o Orçamento (LOA).

Essa articulação e ajustamento requer uma visão sistêmica do ambiente que segundo o modelo conceitual de Curi et al (2012) figura 1, é característica da Controladoria e que deve estar presente em todos membros e áreas de responsabilidade da organização com objetivo de atuar de forma conjunta para enfrentar as constantes mudanças do ambiente (Nascimento & Reginato, 2009).

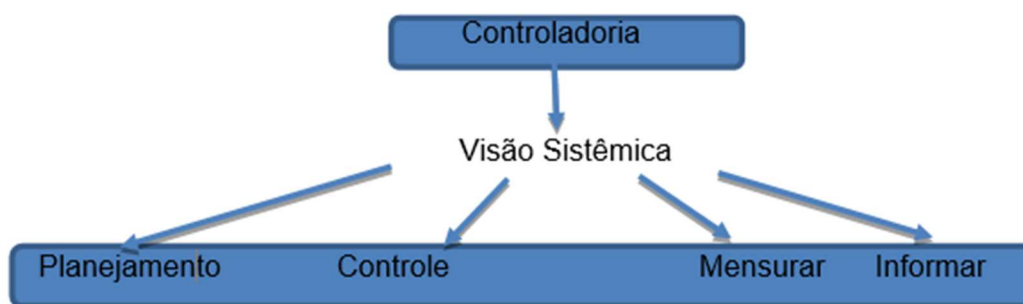


Figura 1. Modelo Conceitual

Fonte: Curie et al. (2019) adaptado

Para Curi et al. (2012) os atributos da visão sistêmica da Controladoria estão associados à gestão de negócio compreendendo as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, entre outros (Oliveira, Perez Jr. & Silva, 2005).

Nesse sentido, o que é estabelecido pelo PPA (CF, Art.165, § 1º) para um período de quatro anos, iniciando no segundo ano do mandato do chefe do poder executivo e terminando no fim do primeiro ano de seu sucessor, necessita dessa visão sistêmica da Controladoria para contribuir no planejamento das “diretrizes, dos objetivos e das metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, de forma regionalizada”.

A LDO (CF, Art165, § 2º) é o elo de ligação entre o planejamento e a execução, pois compreende as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecendo as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

No que se refere à LOA, Paludo (2013) a define como documento legal que prevê as receitas e autoriza as despesas a serem realizadas durante ano fiscal, sendo também responsável por definir a gestão anual dos recursos públicos, para autorizar qualquer despesa por meio de créditos adicionais. Desta forma, a LOA operacionaliza, no curto prazo, os programas estabelecidos no Plano Plurianual e inclui tanto as prioridades estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) como as metas a serem alcançadas durante o exercício financeiro.

Na operacionalização do orçamento, os atributos do modelo conceitual de Curi et al. (2012), que envolve planejamento, controle, mensurar e informar são essenciais, pois diferentemente do orçamento tradicional outrora utilizado, onde não havia planejamento das ações para mitigar ou resolver os problemas do Estado, atualmente, o orçamento está integrado com o planejamento através do orçamento-programa onde as ações são planejadas antes da execução orçamentária (Nunes, Oliveira & Beú, 2015).

2.2 Gestão de Custos no Setor Público

A eficiência da alocação de recursos públicos está diretamente ligada ao

gerenciamento de custos existente em seus órgãos e agências, pois o domínio do conhecimento dos custos auxilia os gestores nos procedimentos acerca do uso dos mesmos e sua aplicação na gestão das políticas públicas e programas governamentais.

Para Werneck (2005), o desconhecimento de como são utilizados os recursos é o maior indicador de ineficiência de uma gestão que deve, nesse sentido, procurar compreender os princípios e regras que regem o setor público a fim de aprimorar o dispêndio com objetivo de ampliar o benefício social da tributação para a população.

Esses recursos obtidos por meio da tributação são, por definição, de toda a coletividade que demanda por serviços públicos e cujo aumento de sua oferta ou redução, passa, segundo Monteiro et al., (2006), por um sistema de controle de custos dos serviços prestados ou dos investimentos.

No contexto da contabilidade pública, todo dispêndio de recursos é registrado como despesa. Contudo, para definição dos custos, cada ente deve identificar o consumo dos ativos para então proceder à mensuração dos respectivos custos associados aos produtos ou serviços ofertados. Nesse sentido, para que haja integração entre a contabilidade pública e a de custos é indispensável à utilização de uma terminologia homogênea, como a proposta por Martins (2010):

- Gasto: sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;
- Desembolso: pagamento resultante da aquisição de bens e serviços;
- Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos;
- Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; e
- Despesa: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

A gestão de custos no setor público necessita também da adoção da contabilidade por competência, pois ela fornece informações detalhadas sobre as transações realizadas por organizações públicas ou privadas, tendo em vista a aferição do desempenho e da saúde financeira dessas organizações (Rezende et al., 2010).

Rezende et al. (2010) defendem que a contabilidade de competência pode ser uma ferramenta de grande utilidade para aperfeiçoar as decisões sobre a alocação dos recursos públicos, através do conhecimento de como os custos se relacionam com os respectivos resultados, além de possibilitar que as informações geradas possam ser referência para a elaboração e a execução do orçamento público, uma vez que os custos passam a ser a referência para as decisões de alocação de recursos do orçamento.

Kyriakidou e Vazakidis (2024) afirmam que atualmente o setor público ainda opera sob a responsabilidade de cumprir regulamentações e legitimar as atividades das autoridades e que isso torna ainda mais necessário separar o processo político do processo de gestão financeira. Assim, para esses autores, para aprimorar os processos e a eficiência no setor público precisamos identificar e simplificar as atividades e para termos um setor público eficiente precisamos garantir o uso eficiente dos recursos, recuperar os custos da prestação de bens/serviços públicos e apoiar o processo de criação de valor público. Nesse contexto, os métodos de custeio oferecem uma visão mais abrangente e precisa da posição financeira do setor público e também podem aumentar a produtividade, a eficácia e a utilidade dos serviços e bens públicos, aprimorando o processo (Kyriakidou & Vazakidis, 2024).

Segundo Santos, Andrade e Azevedo (2024), antes de se implementar o sistema de custos é preciso escolher o método de custeio que melhor se aplica ao setor público e essa não pode ser considerada uma tarefa fácil, tendo em vista que depende de diversos fatores, como natureza do serviço prestado e estrutura organizacional em que o método será aplicado. Ainda para esses autores, essa etapa é muito importante porque é o método que vai indicar a direção do sistema de custos.

Existem vários métodos de custeio que são conceituados pelas normas contábeis e pela literatura de contabilidade de custos em geral como disponíveis ao setor público como, mas para esse estudo, adotaremos o Custeio Baseado em Atividades (ABC), pois, como afirma Alves e Francez (2005), esta seria a metodologia mais adequada para administração pública pois permite trabalhar com diversidade de produtos e a que mais se adapta a tomada de decisões. Além disso, tem-se a constatação de Khan (2024) de que o setor público tem adotado cada vez mais o ABC como um meio de reforçar a responsabilização e a gestão consciente dos fundos públicos, e, ao esclarecer os comportamentos de custos no nível programático, o ABC promove insights quantitativos para otimizar os fluxos de trabalho.

2.3 Custeio Baseado em Atividades no Processo de Planejamento do Orçamento Público

Um sistema de custos como indutor do planejamento orçamentário deve relacionar as estruturas administrativas e a classificação funcional-programática do orçamento programa, visto que a mensuração dos custos dos programas exige que várias atividades sejam desenvolvidas ao mesmo tempo para o atingimento das políticas públicas.

Nesse sentido, o Custeio baseado em Atividades (ABC) pode ser considerado o método que apresenta as melhores características para auxiliar o planejamento orçamentário, visto que o mesmo permite avaliar a eficiência das atividades que consomem recursos, pois o ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, e sim que os recursos são consumidos pelas atividades, que por sua vez são quem consomem os recursos.

Khan (2024) relata que o ABC surgiu como uma inovação significativa na contabilidade gerencial, com o objetivo de abordar as limitações dos paradigmas tradicionais de custeio. De acordo com Garrisson e Noreen (2002, p. 223), o ABC “é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos ‘fixos’”.

Na visão de Nakagawa (2001) o ABC tem como característica, a possibilidade de proporcionar a análise do comportamento de cada atividade, de forma que permita estabelecer um relacionamento entre as atividades e os recursos consumidos pela mesma. Para Khan (2024), o ABC surgiu como uma inovação importante com potencial para complementar a prática da contabilidade gerencial, pois o ABC vai um passo além na apuração de custos devido à natureza da relação existente entre custos e a produção de uma atividade.

Martins (2008) estabelece que o método ABC tem como premissa a busca pela redução das distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, no entanto, o mesmo pode e deve ser utilizado na alocação de custos diretos, principalmente mão-de-obra, o que o torna diferente dos chamados “sistemas tradicionais”. Além disso, Martins (2008) descreve que o método ABC não se limita ao

custeio de produtos, pois ele é uma ferramenta que pode ser utilizada na gestão de custos mediante a geração de informações, e os seus conceitos e sua metodologia podem ser aplicados em empresas não industriais, sem fins lucrativos, instituições financeiras, e órgãos públicos, considerando que as atividades ocorrem tanto em processos industriais quanto nas organizações de prestação de serviços.

Contudo, é necessário seguir algumas etapas para a utilização do ABC, as quais, segundo Perez Jr (1995, p. 185), são essenciais para a construção de um bom sistema de custo e que quando aplicadas ao processo de planejamento orçamentário podem trazer uma melhor eficiência e eficácia das políticas públicas:

- a) Efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização;
- b) Identificar as atividades existentes em cada processo;
- c) Levantar os custos e recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
- d) Identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento, etc.), e atividades secundárias (passíveis de serem eliminadas ou reduzidas sem afetar o produto final);
- e) Avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas.

Segundo Alonso (1999), o ABC é particularmente adequado ao setor público porque: 1) foi concebido para apurar custos não somente de produtos, como também de outros objetos de custeio (processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros) e esse ponto é mais relevante do que pode parecer, pois em muitas áreas do serviço público é difícil identificar de forma precisa, qual é o produto, e os produtos do setor público típico são em geral serviços não-homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado; 2) o custo total de um produto é obtido pela agregação do custo indireto ao direto, e o custo indireto vêm tendo um peso crescente na composição do custo total de muitos produtos; 3) os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, particularmente adequada a organizações complexas; e 4) o ABC é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também pode simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia, podendo instrumentalizar cortes seletivos de despesa em programas de ajuste fiscal, minimizando o impacto negativo desses programas.

De acordo com Slomski (2006), a ação do estado compreende um conjunto de atividades colocadas à disposição da sociedade, podendo ser prestados de forma direta, ou transferidos a outrem pelas permissões ou concessões. No orçamento-programa, estas atividades, para efeito desse estudo serão representadas pelas ações orçamentárias que podem ser do tipo atividade, projeto ou operação especial, conforme MTO (2025).

Sobre o uso do ABC no setor público, Gosselin e Journeault (2022) afirmam que considerando a limitada literatura que examina inovações em gestão de custos no setor público, pouco se sabe sobre como os proponentes do ABC definem os problemas de gestão de custos que levam à implementação do ABC e como os implementadores do ABC podem integrar, coordenar e ajudar a sustentar o interesse, o engajamento e a mobilização de uma grande rede de atores, incluindo gestores que utilizarão informações contábeis, para garantir o sucesso da sua implementação.

3 METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se quanto aos seus objetivos como exploratória, tendo

em vista que busca identificar como o Custeio baseado em Atividades (ABC) pode contribuir para o processo de planejamento orçamentário da Secretaria de Defesa Social do Estado de Pernambuco, especificamente na elaboração do orçamento anual. De acordo com Gil (2008), a pesquisa exploratória é aquela cujo principal objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, a fim de formular problemas ou hipóteses de pesquisa para uma pesquisa mais profunda.

Quanto aos procedimentos adotados na pesquisa têm-se uma pesquisa documental, pois tem como fonte de dados os relatórios gerados pelos sistemas de planejamento, execução e controle das ações governamentais do Estado do Pernambuco.

Para Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa documental assemelha-se com a pesquisa bibliográfica, no entanto, a principal diferença está na fonte de dados, enquanto a documental utiliza-se de fontes primárias, a segunda faz uso de fontes secundárias, ou seja, trabalha com dados que já receberam algum tratamento. Para Gil (2008), a pesquisa documental utiliza materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

A partir dos dados da Secretaria de Defesa Social obtidos, os quais incluíram os relatórios gerados pelos sistemas de planejamento, execução e controle das ações governamentais do Estado do Pernambuco, e o orçamento-programa utilizado para o ano de 2024 na função orçamentária de Segurança, conforme portaria no 42/99, elaborou-se um modelo proposto com base no ABC, de modo a analisar e comparar com o modelo vigente.

4 RESULTADOS

4.1 Planejamento Orçamentário para o ano de 2024

A Secretaria de Defesa Social planeja, organiza, controla, executa e avalia as ações e serviços prestados na área de segurança pública no Estado de Pernambuco através de suas operativas: a Polícia Militar de Pernambuco, a Polícia Civil e Científica e o Corpo de Bombeiros Militar de Pernambuco. O processo de planejamento para o ano de 2024 teve início em 2023, com o estudo de possíveis ajustes na estrutura programática para incluir, alterar ou mesmo excluir alguma ação ou programa. Em seguida, cabe a Secretaria de Planejamento do Estado de Pernambuco realizar um estudo dos valores a serem alocados para cada ação tendo como base, principalmente, a média dos valores liquidados até o mês de maio projetado para um ano acrescido de um percentual inflacionário. Em alguns casos, a Secretaria pode encaminhar algum dado extra (custo do contrato, previsão de novos contratos, por exemplo) que subsidie a tomada de decisão diferente.

Após o envio dessas informações e análises dos dados por parte da SEPLAG, a Secretaria recebe os tetos orçamentários por ação/programa que podem ser contestados ou não. Sendo pertinentes as contestações, são feitos ajustes no orçamento, caso não haja contestação

4.2 Orçamento da SDS em 2024

O Orçamento disponibilizado inicialmente, com base nos parâmetros acima descritos, para execução de programas da Secretaria de Defesa Social na função de Segurança para o ano de 2024 foi de R\$ 4.067.710.928,00, conforme figura 2.

FUNÇÃO_COD	SUBFUNÇÃO	PROG_COD	PROG_TIPO	AÇÃO_COD	GD	ORÇ_INICIAL
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	439	GESTÃO, MAN	2927	3	20.092.800,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	439	GESTÃO, MAN	4382	1	25.105.289,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	439	GESTÃO, MAN	4382	3	161.877.600,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	439	GESTÃO, MAN	4382	4	10.860.377,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	439	GESTÃO, MAN	4748	1	865.209,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	459	FINALÍSTICO	4746	3	8.965.400,00
06	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	459	FINALÍSTICO	4747	4	5.660.000,00
06	125-NORMATIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO	459	FINALÍSTICO	0253	3	33.100,00
06	128-FORMAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS	459	FINALÍSTICO	0331	3	2.351.100,00
06	131-COMUNICAÇÃO SOCIAL	1077	FINALÍSTICO	0249	3	1.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	0333	4	109.679.559,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2366	1	1.682.146.800,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2366	3	228.308.400,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2366	4	562.224,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2381	1	945.636.614,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2381	3	105.786.100,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2381	4	600.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2695	3	102.602.100,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2695	4	100.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2711	3	8.554.800,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	2711	4	200.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	4223	3	956.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	4223	4	27.300.000,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	4233	3	38.693.800,00
06	181-POLÍCIAMENTO	459	FINALÍSTICO	4733	3	12.966.000,00
06	182-DEFESA CIVIL	71	FINALÍSTICO	1477	3	1.950.000,00
06	182-DEFESA CIVIL	71	FINALÍSTICO	3727	3	519.000,00
06	182-DEFESA CIVIL	71	FINALÍSTICO	3727	4	250.000,00
06	182-DEFESA CIVIL	459	FINALÍSTICO	0304	1	281.174.409,00
06	182-DEFESA CIVIL	459	FINALÍSTICO	0304	3	27.513.800,00
06	183-INFORMAÇÃO E INTELIGÊNCIA	459	FINALÍSTICO	0252	3	880.900,00
06	846-OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	439	GESTÃO, MAN	4719	1	255.518.547,00
TOTAL R\$						4.067.710.928,00

Figura 2. SDS/LOA 2024

Fonte: LOA 2024

Considerando a forma como está distribuído o orçamento, por tipo de programa, pode-se verificar que, para o programa finalístico foi direcionado um montante de R\$ 3.593.391.106,00 (88,33% do total) e para o programa de gestão, manutenção e serviços ao estado o valor representa apenas 11,67% do total, ou seja, R\$ 474.319.822,00. Nesse modelo de distribuição orçamentária é dada mais ênfase para as ações orçamentárias que se tornam a base para a elaboração do orçamento.

4.3 O Orçamento da SDS baseado no modelo de Custeio ABC

A ferramenta que permite identificar e atribuir os custos diretos e promover o rateio dos custos indiretos de forma mais objetiva no sistema de custeio ABC, são os direcionadores de recursos, tornando esse método o mais recomendado para o setor público, conforme Luque et al. (2008). Comparativamente, esses direcionadores de recursos, no orçamento público estudado, serão os programas propostos no PPA.

Diferentemente do proposto no Manual Técnico do Orçamento, onde são identificados dois grandes grupos de programas, o Finalístico e o de Gestão, o estudo

propõe a divisão em 3 grandes grupos que devem refletir a estrutura organizacional das entidades do governo e relevância das atividades desenvolvidas por cada uma delas, levando-se em consideração os objetos de custo da entidade e o custo-benefício das informações sobre os custos:

- Programas de Operacionalização (Programas de Estado): que refletem as atividades que serviços para outros setores que têm por finalidade atingir os objetivos da entidade;
- Programas de Gestão e Manutenção (Programas de Estado): cujas atividades que não têm relação com os objetivos finais da entidade, mas com sua manutenção;
- Programas Finalísticos (Programas de Governo): devem constar atividades que têm relação direta com os objetivos da entidade;

Além dos direcionadores de recursos utilizados pelo custeio ABC, existe os direcionadores de atividades que identificam de que maneira os produtos e serviços consomem atividades, que serão identificadas no orçamento como as subfunções orçamentárias conforme portaria 42/99.

A estrutura gerencial do custo do orçamento sob a ótica do Custeio ABC seria apresentada conforme a figura 3.

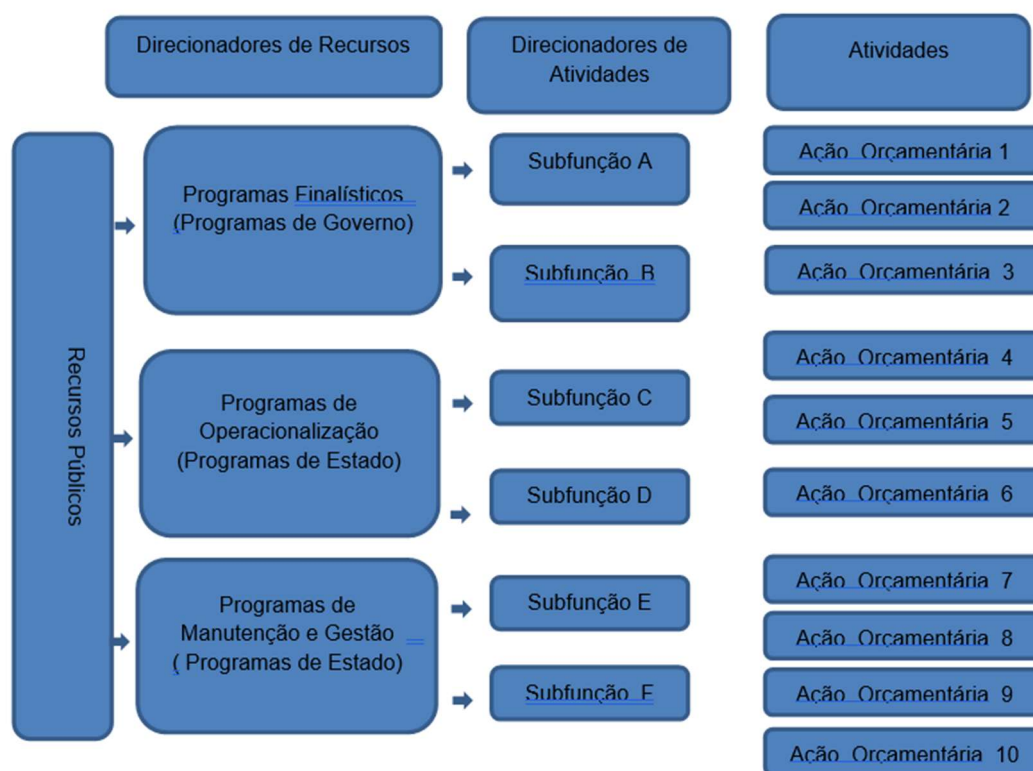


Figura 3. Direcionadores e Atividades

Fonte: Elaborada pelos autores

Tendo como base a mesma estrutura orçamentária, reordenamos o orçamento

segundo o modelo de Custeio ABC, conforme apresentado na figura 4:

PROG COD	PROG TIPO	SUBFUNÇÃO	AÇÃO COD	GD	ORÇ INICIAL
439	GESTÃO E MANUTENÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	2927	3	20.092.800,00
439	OPERACIONALIZAÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4382	1	25.105.289,00
439	OPERACIONALIZAÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4382	3	161.877.600,00
439	OPERACIONALIZAÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4382	4	10.860.377,00
439	OPERACIONALIZAÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4748	1	865.209,00
459	FINALÍSTICO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4746	3	8.965.400,00
459	OPERACIONALIZAÇÃO	122-ADMINISTRAÇÃO GERAL	4747	4	5.660.000,00
459	OPERACIONALIZAÇÃO	125-NORMATIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO	0253	3	33.100,00
459	FINALÍSTICO	128-FORMAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS	0331	3	2.351.100,00
1077	OPERACIONALIZAÇÃO	131-COMUNICAÇÃO SOCIAL	0249	3	1.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	0333	4	109.679.559,00
459	OPERACIONALIZAÇÃO	181-POLICIAMENTO	2366	1	1.682.146.800,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2366	3	228.308.400,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2366	4	562.224,00
459	OPERACIONALIZAÇÃO	181-POLICIAMENTO	2381	1	945.636.614,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2381	3	105.786.100,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2381	4	600.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2695	3	102.602.100,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2695	4	100.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2711	3	8.554.800,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	2711	4	200.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	4223	3	956.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	4223	4	27.300.000,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	4233	3	38.693.800,00
459	FINALÍSTICO	181-POLICIAMENTO	4733	3	12.966.000,00
71	FINALÍSTICO	182-DEFESA CIVIL	1477	3	1.950.000,00
71	FINALÍSTICO	182-DEFESA CIVIL	3727	3	519.000,00
71	FINALÍSTICO	182-DEFESA CIVIL	3727	4	250.000,00
459	OPERACIONALIZAÇÃO	182-DEFESA CIVIL	0304	1	281.174.409,00
459	FINALÍSTICO	182-DEFESA CIVIL	0304	3	27.513.800,00
459	FINALÍSTICO	183-INFORMAÇÃO E INTELIGÊNCIA	0252	3	880.900,00
439	GESTÃO E MANUTENÇÃO	846-OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	4719	1	255.518.547,00
TOTAL R\$					4.067.710.928,00

Figura 4. SDS pelo ABC

Fonte: Elaborada pelos autores

No modelo proposto, o ponto de partida passa a ser os programas que atuam como direcionadores dos recursos públicos para os programas finalísticos, de operacionalização e de gestão e manutenção. De acordo com essa redefinição, os valores atribuídos para cada programa traduzem a realidade dos gastos realizados, principalmente com os programas de operacionalização e de manutenção e gestão que, independentemente de governos, devem ser mantidos pelo estado, conforme apresentado na figura 5:

PROGRAMA TIPO	VALOR
GESTÃO E MANUTENÇÃO	275.611.347,00
OPERACIONALIZAÇÃO	3.113.360.398,00
FINALÍSTICO	678.739.183,00
TOTAL	4.067.710.928,00

Figura 5. Programas

Fonte: Elaborada pelos autores

Nessa nova configuração, percebe-se que a operacionalização tem um papel fundamental na execução das políticas públicas com um total de R\$ 3.113.360.398,00 representando 76,54% do total do orçamento, diferentemente do modelo atual onde o peso maior está concentrado no programa finalístico. O programa finalístico aparece em segundo lugar com um valor de R\$ 678.739.183,00, ou seja, 16,69% do total e o programa de gestão e manutenção com montante de R\$ 275.611.347,00 em terceiro lugar representando apenas 6,78% do valor foi previsto para o ano de 2024.

Considerando que o programa finalístico tem por objetivo a melhoria dos serviços públicos ofertados e que os outros dois têm a missão de manter a máquina pública, podemos dizer que esses três programas são, em sentido macro, os centros de custos da Secretaria de Defesa Social na sua função Segurança.

As subfunções orçamentárias do orçamento da SDS, no contexto do custeio ABC, têm a função de serem os direcionadores das atividades desenvolvidas em conformidade com a missão precípua da Secretaria que é a Segurança Pública. Desta forma, as subfunções referentes à Segurança como Policiamento, Defesa Civil, Inteligência e Informação e Recursos Humanos compõem o rol de direcionadores de atividades finalísticos ou de melhoria dos serviços públicos.

Com exceção da subfunção de operações especiais (programas de gestão e manutenção), as outras são incluídas no programa de operacionalização, pois visam dar suporte aos serviços prestados pelo programa finalístico.

As ações orçamentárias são, neste modelo, os produtos e serviços ofertados diretamente à população, no caso das ações vinculadas ao programa finalístico, e indiretamente às ações que estão sob a abrangência do programa de operacionalização. Para as ações do programa de manutenção, não há produto a ser entregue, apenas obrigações a serem mantidas ou preservadas.

5. Considerações Finais

O artigo propôs a utilização do método de Custeio baseado em Atividades (ABC) no processo de planejamento orçamentário da Secretaria de Defesa Social do Estado de Pernambuco, especificamente na elaboração do orçamento anual, considerando que o modelo de orçamento atualmente utilizado é pulverizado em pequenos valores que são reduzidos e que precisam ser constantemente suplementados, o que pode dificultar a mensuração e o planejamento das suas ações, especialmente no que tange aos investimentos ou melhorias que exigem orçamento mais elevado.

O uso de ABC no processo de orçamentário tem como objetivo auxiliar os gestores na melhoria desse planejar sem levar em consideração as projeções de liquidação como no caso estudado, mas sim em um orçamento baseado no ABC, que tem como referência os três grandes programas que são a base do modelo proposto neste artigo, quais sejam: finalístico, de operacionalização e de gestão e manutenção.

O montante de recursos direcionados pelos governos deve ter como norte estes três programas, que servem como grandes centros de custos para efeitos de política pública. Desta forma, o programa finalístico aqui definido como programa de governo deve refletir a política pública do governo de plantão, com seus objetivos e metas a serem alcançados e melhorados, buscando a melhoria dos indicadores de resultado. Além do mais, essa forma de planejamento permite a apropriação de contratos específicos para essas políticas independentemente dos contratos que estão sob a abrangência do programa de operacionalização.

Neste caso, os contratos do programa de operacionalização que visam auxiliar e operacionalizar a máquina pública ficam independentes, permitindo assim aos gestores públicos, por meio de instrumentos de gestão disponíveis, otimizar os recursos públicos com responsabilidade e de forma eficiente para que esses contratos atendam aos interesses comuns e públicos da população.

Contudo, uma gestão de custos eficiente não implica necessariamente em uma redução de gastos, mas sim na melhoria da alocação de recursos que poderá permitir

o atendimento das demandas da população através do aumento de investimentos e na melhoria da qualidade dos serviços prestados. Desta forma, conclui-se que o ABC pode fornecer informações que permitam uma alocação mais acurada dos recursos, o que pode contribuir para uma apuração dos custos e para um planejamento orçamentário mais eficiente na Secretaria objeto de estudo.

Como sugestão para pesquisas futuras, tem-se a exploração deste modelo em outras Secretarias e Municípios, bem como estudos ligados à sua implementação.

REFERÊNCIAS

- Alonso M. (1999). Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, 50 (1), 37-63.
- Alves, A. & Francez, Z. R. (2005). Sistema de custos para a administração pública municipal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 4 (11), 65-72.
- Behr, A., Goularte, J. L. L. & Tomasel, N. (2015). Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul. *Anais da XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Bento Gonçalves, 2015.
- Bresser-Pereira, L. C. (2011). Reforma gerencial do Estado, teoria política e ensino da administração pública. *Revista Gestão & Políticas Públicas*, 1(2), 1-6.
- Crepaldi, G. S.; Crepaldi, S. A. (2013). Orçamento público: planejamento, elaboração e controle. São Paulo: Saraiva.
- Curi, M. A., Benedicto, G.C., Nuintin, A. A. & Nogueira, L. R.T. (2025). Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, [S. I.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/313>.
- Flick, U. (2009). Introdução à pesquisa qualitativa. (3a. Ed.) Porto Alegre: Artmed.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). Controle Gerencial. São Paulo: Atlas.
- Garrison, R. H. & NOREEN, E. W. (2001). Contabilidade Gerencial. (9a Ed.) Rio de Janeiro: LTC.
- Gil, A. C. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. (6a. Ed.) São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, M. A., Zac, J. I. & Amorim, C. A. (2009). Gestão estratégica hospitalar: aplicação de custos na saúde. *Revista de Administração FACES Journal*, 8 (4), out/dez, 161-179.
- Gosselin & Journeault. (2022). The implementation of activity-based costing by a local Government: an actor-network theory and trial of strength perspective. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19 (1), pp. 18-44. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2020-0073>

- Grossi, G. & Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 272-303. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2020-5001>
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Khan, M. S. U. (2024). Exploring theoretical foundations of Activity-Based Costing. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 8(3S), 2954-2965. <https://dx.doi.org/10.47772/IJRISS.2024.803212S>
- Kyriakidou, E., & Vazakidis, A. (2024). Crises, Financial Data and Public Sector Reform: Activity-Based Costing and Cost Allocation in Greece—A Case Study of the Independent Authority for Public Revenue. *Proceedings*, 111(1), 29. <https://doi.org/10.3390/proceedings2024111029>
- Kohama, H. (2003). *Contabilidade publica*. (9a. Ed.) São Paulo: Atlas.
- Luque, C. A., Cruz, H. N., Amaral, C. M., Bender, S. & Santos, P. M. (2008). O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. *Revista do Serviço Público*, 59 (3), jul./set, 309-331.
- Martins, E. (2008) *Contabilidade de custos*. (9a. Ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010) *Contabilidade de custos*. (10a. Ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (2a. Ed.) São Paulo: Atlas.
- Monteiro, G. B., Ribeiro, J. C. & Ferreira, J.O.L. (2006). Custos na Administração Pública: Abordagem de Inclusão Social. *Anais... Congresso Brasileiro de Custos*, 13.
- Nascimento, A. M. & Reginato, L. (2009). *Controladoria: Instrumento de Apoio ao Processo Decisório*. São Paulo: Atlas, 2009.
- Nakagawa, M. (2001). *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Nunes, A., Oliveira, R. B., & Beú, R. B. (2015). The budget program in the context of public management. *Revista Eletrônica Em Gestão, Educação E Tecnologia Ambiental*, 19(3), 424–432. <https://doi.org/10.5902/2236117018883>
- Oliveira, A. B. S. (2010). *Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, M. L., Perez Jr., J. H. & Silva, C. A. S. (2005). *Controladoria Estratégica*. (3a. Ed.), São Paulo: Atlas.
- Paludo, A. V. (2013). *Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF*. (4a. Ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Perez Jr, J. H. (1995). *Controladoria de Gestão: teoria e prática*. (2a. Ed.). São

Paulo: Atlas.

- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 959- 992. <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6955>
- Rogošić, A. (2021). Public Sector Cost Accounting and Information Usefulness in Decision-making. *Public Sector Economics*, 45 (2), 209-227. <https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
- Santos, L. M. dos, Andrade, A. M. de, & Azevedo, M. S. (2024). A importância da implementação do sistema de custos no setor público. *Revista Foco*, 17(12), e7117. <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v17n12-042>
- Silva, L. M. (2007). Problemas para o Desenho e Implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, o método Activity Based Costing (ABC). *Anais... Congresso Internacional de Custos*, Lyon, 10.
- Slomski, V. (2006). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Atlas.
- Weil, R. L. & Maher, M. (2005). *Handbook of cost management* (2a Ed.). Hoboken: Wiley.
- Werneck, S. S. (2005). Metodologia de custeio baseado em atividades implementada no Banco Central do Brasil: uma análise de seus desdobramentos. 2005. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.