



A IMPORTÂNCIA DA APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Maximira Simões Pedroso¹

Prof. MSc. Alexandre Costa Quintana²

RESUMO

O presente trabalho foi desenvolvido com o objetivo de indicar um método de custeio que fosse mais adequado à administração pública, visto que este assunto é pouco discutido e também pouco aplicado no setor público, embora seja uma necessidade para uma administração mais efetiva e também uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para elucidar a temática do presente artigo, sobre a importância da apropriação dos custos públicos foi necessário discorrer sobre conceitos básicos que envolvem a Contabilidade de Custos e os métodos de custeio mais utilizados na entidade privada. Abordou-se também alguns conceitos sobre Administração Pública, Contabilidade Pública, Plano de Contas e a Lei de Responsabilidade Fiscal, para obter os elementos necessários e atingir o objetivo da pesquisa que indicou o Método de Custeio Baseado em Atividade (ABC), entre os métodos estudados, como o mais adequado às especificidades da administração pública.

Palavras-chave: apropriação de custos, gestão pública, gerencialismo

INTRODUÇÃO

A responsabilidade do gestor, quanto ao nível de realização dos custos e aplicação dos recursos, é peça chave para uma administração efetiva, sendo o insumo custo, ferramenta para construção de indicador de desempenho deste administrador, que será avaliado não mais pela quantidade de realizações, mas pela qualidade e equilíbrio fiscal mantido quando da execução das atividades de sua gestão.

¹ Técnica em Contabilidade da Contadoria Geral da Prefeitura Municipal do Rio Grande, Bacharel em Ciências Contábeis FURG, aluna do Curso de Especialização em Administração Pública da Faculdade Atlântico Sul – Rio Grande/RS.

² Contador, Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina, professor da Fundação Universidade Federal do Rio Grande. Endereço eletrônico: quintana@vetorial.net.

Apesar dessa necessidade, é verificada a falta de sistemas que objetivem a apropriação dos custos no setor público, não tendo metodologia desenvolvida ou disponível que possibilite a sua imediata incorporação, e também pela falta de cultura instalada na administração pública em relação a custos dos serviços públicos.

O objetivo geral deste trabalho é indicar um Método de Apropriação de Custos que seja adequado para ser utilizado na administração pública e proporcione mecanismos para avaliação dos custos públicos nas diversas unidades administrativas, ações, produtos e serviços. E os objetivos específicos a serem atingidos neste trabalho são: demonstrar a importância de se manter um sistema de custos na Administração Pública; identificar as vantagens e desvantagens do método escolhido; identificar a viabilidade da aplicação deste método no serviço público e verificar se é possível avaliar a eficiência da gestão em relação aos trabalhos desenvolvidos.

A aplicação de um método adequado de apropriação dos custos no âmbito da Administração Pública representa maior eficiência das ações governamentais, medida em termos de resultados e indicadores de desempenho. Neste sentido as informações sobre custos deverão trazer aos gestores públicos importantes subsídios para a tomada de decisões e planejamento das atividades, bem como para a aferição do desempenho das diversas unidades.

A implantação de um método de custos adequado é um importante instrumento de gestão capaz de indicar o nível de desempenho do Governo com relação aos produtos e serviços gerados, às atividades desenvolvidas e aos processos executados, para o atendimento das diversas demandas da sociedade.

METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos utilizados para elucidação do tema foi a pesquisa bibliográfica, que de acordo com Koche (2003, p.122) visa "[...] conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, [...]"

O trabalho investigativo envolveu este tipo de pesquisa, baseando-se na fundamentação teórica da contabilidade de custos, dos métodos de custeios mais utilizados, para identificar as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição, afim de responder ao problema do presente estudo, objeto desta investigação, que é indicar um método de apropriação de custos que vise atender as necessidades da entidade pública.

1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu apartir do século XVIII com a chegada das indústrias, tornando-se necessário adaptar a contabilidade utilizada nas empresas comerciais

que era basicamente a Contabilidade Financeira para as empresas industriais. A Contabilidade de Custos, nesta época, não era utilizada como instrumento gerencial, porque sua principal finalidade era resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e dos resultados, porém, devido ao crescimento das empresas a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho gerencial, tendo como funções relevantes: o controle e a tomada de decisões. (MARTINS, 2001).

Pelo exposto acima verifica-se que com o crescimento e a necessidade do controle das empresas, a apuração dos custos ganhou importância, surgindo assim a Contabilidade de Custos que utiliza-se dos princípios e normas da Contabilidade Geral.

Esse conjunto de princípios e normas é que constitui um sistema de custos que permitirá a mensuração, a apropriação e a avaliação dos custos, como evidencia Laurence (apud SILVA, 2000):

O processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade, quanto pelo total, para um, ou para todos os produtos fabricados, ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Esse conceito esclarece um dos objetivos da Contabilidade de Custos que é a apropriação dos custos de maneira a possibilitar o acompanhamento, e avaliação dos custos nas diversas atividades e processos produtivos da entidade.

E para se atingir esses objetivos, utiliza-se os sistemas de custos, que possibilitam determinar os custos por departamentos, por função, por centros de responsabilidades, por atividades, por produtos, por territórios, por períodos e por outros segmentos, o qual será abordado mais adiante, mas antes é necessário entender e conhecer as nomenclaturas utilizadas pela Contabilidade de Custos. (SILVA, 2000)

1.1 Nomenclaturas Utilizadas pela Contabilidade de Custos

Certas terminologias são utilizadas pela Contabilidade de Custos como: gasto, desembolso, investimento, despesa, receita e custo. Essas nomenclaturas diferem entre si, por isso a necessidade de conceituá-las para melhor aplicação das mesmas.

Para se obter um bem ou serviço é necessário o dispêndio financeiro para sua aquisição, ou seja, um gasto, que de acordo com Martins (2001, p.25) é "[...]sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)."

Nesse conceito verifica-se que gasto não é só o pagamento em dinheiro no ato da aquisição, mas também a promessa de pagar.

O gasto normalmente implica em desembolso, embora este possa estar diferido no tempo em relação ao gasto, pois de acordo com Martins (2001, p.26) o desembolso representa o "[...] pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço." Esse pagamento pode ser efetuado antes, durante ou após a entrada dos bens ou serviços.

Já o investimento é um gasto para aquisição de bens fixos, pois conforme define Viceconti & Neves (2001, p.1) "[...] são aqueles bens de caráter permanente ou quase permanente e que constituem os meios de produção da empresa, servindo a vários ciclos produtivos."

O investimento é definido por Silva (2000, p.91) como "[...] gasto ativado em função da vida útil do bem adquirido ou dos benefícios que poderá gerar no futuro; pode ser de períodos de ativação variados."

Toda empresa para o seu funcionamento gera gastos para cumprir com sua proposta de trabalho, por exemplo, se é uma empresa prestadora de serviço de comunicação, ela tem gastos para oferecer este serviço a seus clientes, esses gastos são chamados de despesa, que segundo Martins (2001, p.26) despesa é o "[...] bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas."

Leone (2000, p.46) acrescenta que "[...] as despesas definem os gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações."

Já a receita, conforme o conceito dado por Silva (2000, p.91) é a "[...] entrada de elementos para o ativo sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente normalmente à venda de bens ou serviços." A realização da receita ocorre quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

Os gastos utilizados nos fatores de produção de bens e serviços para fabricação de um produto ou execução de um serviço é chamado de custo. Por exemplo a energia elétrica na hora de sua utilização é um gasto que passa imediatamente para custo, sem transitar pela fase de investimento. A máquina, na sua entrada é um gasto, tornado investimento e à medida que é utilizada no processo de produção transforma-se em custo. O preço original de aquisição de qualquer bem ou serviço também significa custo, por isso diz-se "custo de uma obra", "custo de um automóvel", etc., mas em Contabilidade de Custos ele se refere apenas aos bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços (MARTINS, 2001).

Em cada situação é usado conceitos de custos diferentes. A informação de custo só tem utilidade se for relativa a um problema específico, por isso, são utilizadas várias

expressões com significados diferentes para a palavra custo (SILVA, 2000).

1.2 Classificação dos Custos: Diretos, Indiretos, Fixos e Variáveis

Os custos são classificados de uma maneira geral pelos autores de Contabilidade de Custos em: direto, indireto, fixo e variável.

A diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para se obter um valor mais real do custo do objeto que está sendo analisado, bem como, para verificar a rentabilidade e a eficiência das atividades da empresa.

De acordo com Leone (1996, p.54) "[...] todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto de custeio é denominado de custo direto."

Os custos diretos são aqueles que facilmente se identifica como o objeto de custeio. São aqueles que podem ser alocados diretamente aos produtos desde que se tenha uma medida de consumo (MARTINS, 2001).

Já Silva (2000, p.45) complementa que os custos diretos "[...] referem-se aos custos que podem ser adequadamente identificados com os bens produzidos ou com os serviços prestados. Exemplos: matérias-primas, materiais diretos e mão-de-obra direta." Sendo mensuráveis de maneira objetiva.

Entretanto, os itens de custo que necessitam de um parâmetro para sua identificação ao objeto de custeio são considerados custos indiretos. Sua apropriação se dá através de taxas de rateio ou critérios de alocação, pois conforme salienta Martins (2001) os custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva, sendo necessário fazer uma estimativa, um rateio para sua alocação aos produtos. Tem custo direto que é tratado como indireto devido a sua difícil medição ou irrelevância.

Santos (2000, p.92) complementa quando se refere aos Custos Indiretos pois ele define que "[...] os custos indiretos constituem o consumo dos fatores de produção que não são identificados aos processos, pois não são relevantes; o processo de identificação é caro e a relação custo-benefício não favorece o trabalho de identificação."

De acordo com Leone (1996) a classificação dos custos do objeto que está sendo examinado e analisado, em diretos e indiretos destina-se a fornecer informações para a determinação mais realística do valor total do custo desse objeto, e também para controle dos custos de todos os segmentos que tiveram seus custos identificados e acumulados.

Os custos também se classificam em Fixos e Variáveis. Esta classificação leva em consideração a relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Segundo Martins (2001) os custos fixos são aqueles que independem do processo produtivo, ou seja, não estão relacionados com a produção. Pode-se citar como exemplo o

aluguel da fábrica, pois se a empresa produzir ou não terá igual este custo, mesmo que o valor seja aumentado todos os meses, o custo é fixo.

Entende-se por custo fixo os gastos que não se relacionam com a oscilação do volume de vendas ou de produção, não dependendo destes, portanto, os custos fixos não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa (SILVA, 2000).

De acordo com Leone (2000, p.55) nos custos fixos "[...] o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie." Por outro lado, os Custos Variáveis segundo Martins (2001) são aqueles que variam de acordo com a quantidade de produção, ou seja, o valor total dos materiais diretos consumidos dependem do volume da produção. Quanto mais aumentar a produção, maior será o consumo desses materiais.

Silva (2000) complementa a definição de custo variável como sendo o total de gastos de um período relacionado diretamente como o volume de produção ou de vendas, são diretamente proporcionais a suas variações. Conforme houver mudança no volume de produção ou de vendas, o montante dos gastos também sofre alteração. Eles variam conforme varia a quantidade produzida.

Portanto, é importante a separação entre custo fixo e variável para se ter uma melhor alocação dos custos aos produtos e com isso avaliar o seu comportamento de acordo com a produção, conforme elucida Santos (2000, p.95):

A classificação dos custos em fixos e variáveis é importante para a determinação do custo dos produtos, pois os custos variáveis alteram-se proporcionalmente ao volume de produção, ao passo que os custos fixos não se alteram com a variação de volume, dentro de certo intervalo de capacidade instalada; isso faz com que o custo total médio do produto seja alterado.

Para Leone (1996) a análise da variabilidade dos custos é importante pois permite através de parâmetros comparar alguns comportamentos dos produtos ou serviços e com isso constituir relações que podem ser utilizadas para planejamento, controle e tomada de decisão. É necessário que cada entidade tenha um sistema de custo adequado que permita essa análise.

2 SISTEMAS DE CUSTOS

Pela necessidade de controle e decisão algumas empresas adotam sistemas de custos repentinamente acreditando em resultados imediatos, mas nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas da entidade, pois para funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. Um sistema não é apenas um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de homens, onde seu sucesso depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar, pois todos os dados iniciais quase sempre são informados pelas pessoas e se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema ficará prejudicado. Os

Sistemas de Custos devem considerar a qualidade do pessoal, a informação final, a adaptação às necessidades da entidade, as quantidades físicas associadas aos valores monetários e a relação entre sua utilidade, informação e o sacrifício para sua obtenção (MARTINS, 2001).

O processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos é chamado Custeio, existem alguns métodos de custeio que são mais utilizados como: Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio-Padrão e Custeio por Atividade (ABC).

2.1 Custeio por Absorção

De acordo com Martins (2001, p.41) "Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos."

Portanto, este tipo de custeamento em que todos os gastos incorridos com a produção industrial são totalmente absorvidos, chama-se Custeio por Absorção.

Segundo Leone (1996, p.191) o custeio por absorção "[...] indica que estamos fazendo absorver no custo de cada departamento e de cada produto final os custos gerais (chamados indiretos, normalmente fixos, ou custos de estrutura) por meio do que denominamos com muita propriedade taxas de absorção." E acrescenta que "esse critério é amplamente adotado, sendo ainda um procedimento contábil geralmente aceito." (p. 192)

Conforme Viceconti & Neves (2001) o custeio por absorção apropria todos os custos tanto os fixos quanto os variáveis à produção do período, excluindo as despesas, ou seja, os gastos não fabris. O objetivo deste sistema de custeio é ratear todos os elementos de custo (fixos ou variáveis) em cada fase de produção. Um custo é absorvido quando for atribuído a um produto, este produto receberá uma parcela no custo até que seja totalmente absorvido pelos produtos vendidos ou pelos produtos finais.

O método de custeio por absorção de acordo com Santos (2000, p. 41) "[...] é falho como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque apropria os custos fixos através de rateios e isso, poderá levar a alocações arbitrárias."

2.2 Custeio Variável ou Direto

O custeio variável ou direto também é conhecido com custeio baseado em valor, e está baseado na classificação dos gastos de acordo com seu relacionamento com o volume de vendas ou volume de produção.

Segundo Silva (2000, p.19):

O sistema de custeio direto prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerados apenas os custos variáveis de nossos produtos vendidos; os custos fixos ficam

separados e considerados como despesa do período, indo diretamente para resultado;

Pelo conceito acima verifica-se que o custo dos produtos vendidos e dos estoques finais só terão custos variáveis, pois este método de custeio considera somente esses, os custos variáveis, incorridos como custo de produção, sendo os custos fixos considerados como despesa.

Já Santos (2000) acrescenta que por esse método de custeamento os custos totais devem ser tratados em duas partes: uma composta pelo custo variável do produto, que ocorre em função do volume vendido, e está relacionada ao produto, e a outra diz respeito aos custos necessários para manter a estrutura instalada da empresa, e está relacionada com a capacidade de produzir e vender.

Conforme Santos (2000) há algumas restrições quanto à aplicação do método de custeamento variável. Ele afirma que se for bem aplicado pode constituir num instrumento eficaz para a tomada de decisão, porém deve ser utilizado com coerência em determinados ramos de atividades, principalmente em empresas em que o ativo permanente seja elevado, não podendo ser tão útil em termos de análise se não houver preocupação com relação à absorção dos custos fixos totais, principalmente no que tange às depreciações.

2.3 Custeio-Padrão

Segundo Martins (2001) há várias acepções de Custo-padrão. Uma delas é o custo-padrão Ideal que é determinado pelo uso das melhores matérias-primas, a mão-de-obra mais eficiente e utilização total da capacidade da empresa, é fixado com bases em condições ideais. O Custo-padrão Ideal sendo um objetivo da empresa a longo prazo, é extremamente restrito, porque são realizadas comparações no máximo uma vez por ano para acompanhar sua evolução em relação a anos anteriores. Outro conceito é o Custo-padrão Corrente, que é aquele que a empresa fixa como meta para o período seguinte, levando em conta as deficiências da empresa, sendo utilizado para curto e médio prazos.

De acordo com Leone (2000, p. 42):

Este modelo apresenta os padrões que formam os custos dos produtos separados por elementos, como materiais, mão-de-obra e despesas de fabricação [...] e as variações ocorridas e sua influência no resultado. É um modelo que se destina a acompanhar as operações da empresa, identificar desvios e responsabilidades e tomar as medidas de correção necessárias.

Esse conceito vem de encontro com o que diz Viceconti & Neves (2001), pois o controle é função da Contabilidade de Custos que fornece informações e estabelece padrões, orçamentos e previsões, acompanhando os valores ocorridos com o que foi previsto. Este tipo de custeio apropria os custos não pelo seu valor real mas pela estimativa do que deveriam ser. O custeio-padrão é importante pois através dele pode-se detectar ineficiências ou desperdícios

nas atividades e dessa forma corrigi-las.

Para Leone (1996) utiliza-se o custo-padrão quando a gerência aumenta as necessidades por informações para auxiliar o controle dos custos e o controle das operações. Este tipo de custeio envolve os custos operacionais, ou seja, aqueles que tem relação direta e variável com as operações da entidade.

De acordo com Santos (2000) os custos-padrão devem ser desdobrados em padrões físicos e padrões monetários. Os físicos mensuram as variações de quantidades consumidas ou produzidas, e os monetários mensuram as variações de preços e de taxas.

2.4 Custeio Baseado em Atividade (ABC - *Activity Basead Costing*)

O fundamento principal do custeio baseado em atividade é a de que todos os setores da empresa desenvolvem atividades que se relacionam com a produção e venda dos produtos ou serviços, tendo como base o consumo efetivo. Os recursos alocados a cada setor devem ser identificados para o controle e a apropriação das atividades aos materiais, processos, e ou produtos, definindo para cada atividade, a medida de consumo e o custo por unidade, conforme evidencia Silva (2000, p.125) o custeio por atividade

[...]parte do princípio que são as atividades que consomem os recursos da empresa, sendo que os produtos ou serviços são frutos dessas atividades. Por intermédio da técnica ABC, é possível, com a identificação das atividades que estão consumindo os recursos, termos um conhecimento da composição do custo do produto.

Viceconti & Neves (2001, p.128) também afirmam que o ABC "[...] é um método de custeio que, como o próprio nome indica, está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos." Complementando que os bens ou serviços surgem como consequência das atividades desenvolvidas pela entidade, que são necessárias para a fabricação e ou comercialização dos bens ou prestação dos serviços, bem como para se avaliar as necessidades e os anseios dos clientes.

De acordo com Nakagawa (2001, p.39) "No método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica."

Segundo Martins (2001, p.100) "[...] uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços." As atividades visam a concretização de um processo, e para isso, um conjunto de tarefas são necessárias.

De acordo com Silva (2000) o rastreamento pelo método ABC, numa primeira etapa, identifica, classifica e mensura como os recursos são consumidos pelas atividades e, numa segunda etapa, como essas atividades são consumidas pelos produtos ou serviços.

Com isso, essa apropriação por este método proporcionará: reduzir os custos, melhoria da qualidade dos produtos e ou serviços e flexibilidade no atendimento dos clientes.

Segundo Viceconti & Neves (2001, p.128) "a origem do método de Custeio ABC proveio do significativo aumento dos chamados Custos Indiretos de Fabricação [...]"

Conforme Silva (2000) neste sistema ABC para apuração do custo de um produto são custeadas as atividades necessárias para sua fabricação ou comercialização. Certos custos unitários estão relacionados com a ocorrência das atividades que são geradas por eventos chamados de "gestores de custo" (*cost drivers*).

Leone (2000, p.265) indica situações que a aplicação do Sistema ABC poderá trazer benefícios em termos de melhores informações gerenciais:

- a) quando o montante das despesas e dos custos indiretos passa a ser substancial concomitantemente à perda de relevância do montante dos custos da mão-de-obra direta, diante do custo total de preço;
- b) quando os investimentos em equipamentos fabris são altos, resultando em mudanças significativas no processo de produção e fazendo com que os custos e despesas indiretos se tornem quase totalmente fixos;
- c) quando a fábrica produz grandes volumes de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de uma grande quantidade de consumidores diferentes;
- d) quando as operações, principalmente fabris, podem ser analisadas com facilidade, favorecendo a implantação de técnicas mais sofisticadas que atendem a uma relação favorável entre custo e benefícios;
- e) quando as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que não só controlam os processos produtivos, como também podem controlar o consumo dos diversos insumos.

Para Martins (2001) o primeiro passo para utilização do custeio ABC é identificar dentro de cada departamento as atividades relevantes, posteriormente atribuir os custos às atividades, sendo que os custos de uma atividade representam todos os gastos para desempenhá-la.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública tem por finalidade geral o bem-estar da comunidade, conforme cita Rezende & Castor (2005, p.66):

A prefeitura possui diversos serviços e procura alcançar diversos objetivos, tais como: satisfazer às necessidades dos munícipes; propor adequada qualidade de vida ao município; estar em permanente desenvolvimento; prestar serviços municipais adequados às necessidades locais; facilitar a geração de empregos; fazer parte de uma comunidade; ter equilíbrio financeiro para seu crescimento; buscar a

modernidade; perceber a competitividade entre municípios; entender e aplicar os conceitos de inteligência organizacional.

Para atingir este objetivo é realizado um planejamento e programação das ações pretendidas pela administração para atender as necessidades da coletividade. As ações do governo são expressadas através do orçamento, onde será determinado as alternativas prioritárias e os meios disponíveis para colocá-las em execução. Sendo que o registro das ações governamentais se dá pela contabilidade pública, em ordem cronológica, que utiliza um rol de contas, chamado de plano de contas, o qual permite que os fatos e atos administrativos sejam contabilizados e demonstrados através de relatórios contábeis (LIMA & CASTRO, 2003).

4 CONTABILIDADE PÚBLICA

De acordo com Lima & Castro (2003) a Contabilidade Pública é regulada pela Lei 4320/64³ e no seu artigo 85 elucida que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Conforme Kohama (1991) a contabilidade é uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que demonstram os efeitos produzidos pelos atos e fatos da gestão administrativa no patrimônio da entidade. E complementa que a Contabilidade é responsável por evidenciar as variações do patrimônio, controlando e interpretando os fenômenos que nele ocorrem, sendo de suma importância o registro contábil real e tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais ou efetivos relacionados ao patrimônio das entidades.

Segundo Angélico (1987, p.156) o campo de aplicação da Contabilidade Pública "é restrito à administração pública nos seus três níveis de governo: Governo Federal, Governos Estaduais, municipais e correspondentes autarquias." Sendo seu objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais.

4.1 Plano de Contas

O objetivo do Plano de Contas é atender, de maneira uniforme e sistematizada, o registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos do Tesouro Nacional sob a responsabilidade dos órgãos da Administração Direta e Indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade ao gerenciamento e consolidação dos dados, como também a de suprir às

³

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 14 de maio de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle do orçamentos e balanços dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 23º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

necessidades de informação em todos os níveis da Administração, dos órgãos de controle e de toda a sociedade (LIMA & CASTRO, 2003).

Giacomoni (2005, p. 91) cita que "a seleção das contas e seu ordenamento num Plano de Contas condicionam as possibilidades de obtenção de informações, tanto no nível analítico como no sintético."

Para cumprir com o seu objetivo, o Plano de Contas contempla um rol de contas, onde são relacionadas todas as contas necessárias para se proceder os registros contábeis e demonstrar a movimentação e as alterações do patrimônio. A estrutura do Plano de Contas da Administração Pública compreende: o ativo, o passivo, a despesa, a receita, o resultado diminutivo do exercício e o resultado aumentativo do exercício (LIMA & CASTRO, 2003).

4.2 A Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal

As Administrações Públicas brasileiras têm passado ao longo da última década por transformações, que tem feito com que seus administradores busquem cada vez mais controlar seus recursos, frente ao aumento das despesas em decorrência das demandas da sociedade. Em face da escassez desses recursos e da sobra abundante de demandas por parte da população que cresce a cada dia, os governos, principalmente os locais, vivem um verdadeiro dilema. Que prioridade deve ser atendida primeiro? E se atendida esta prioridade, qual seu impacto na administração quanto ao seu custo?

O parágrafo primeiro da Lei Complementar nº 101/2000⁴, nos dá o prenúncio da solução para o controle das contas públicas:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantias e inscrição em restos a pagar.

Observa-se nesse parágrafo que além dos governos conviverem com a escassez de recursos frente ao crescimento das demandas sociais, eles precisam saber como alocar estes recursos de modo a atender a Legislação e atender às demandas da sociedade, por meio de ferramentas de controle capazes mostrar a efetividade da gestão pública, para que as metas traçadas possam ser veladas e se existirem desvios os mesmos venham a ser corrigidos, e com isso a prestação de um serviço público melhor.

A administração pública vem buscando maior qualidade e economia na prestação dos

4

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da união, 05 de maio de 2000.

serviços públicos, devido às mudanças que vêm ocorrendo principalmente com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, usualmente conhecida com Lei de Responsabilidade Fiscal, pois conforme cita Tavares (apud FIGUEIRÊDO & NOBREGA, 2001, p.16) "A Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, dinheiro da sociedade." E afirma que quem paga a conta do mau uso do dinheiro público é a própria sociedade, por isso, o objetivo principal da Lei de Responsabilidade Fiscal é de prevenir resultados negativos nas contas públicas.

Segundo Mileski (2003, p.65) "[...] a estrutura normativa da Lei Complementar 101/2000, basicamente, está assentada em quatro pilares de sustentação: *planejamento, transparência, controle e sanção.*" E complementa que a lei é um verdadeiro código de conduta fiscal, envolvendo aspectos inovadores para a receita pública e para a limitação e o controle dos gastos públicos, limites de endividamento e desempenho das contas públicas.

De acordo com Pinto (2001, p.19) "a função controle deve propiciar a mensuração e a avaliação dos resultados da ação, [...] a fim de corrigir os desvios detectados ou refazer a programação."

Portanto, é verificada a importância de se ter um maior controle dos gastos incorridos na administração pública sendo necessário, "[...] a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade dos serviços prestados à população." (FIGUEIRÊDO & NÓBREGA, 2001, p.54) Afirmando, ainda que é frágil o controle de custos principalmente nos municípios, não havendo qualquer controle sobre, por exemplo do custo/ano por aluno matriculado, ou o custo do atendimento de um hospital.

Por meio dessa citação verifica-se a importância da apropriação dos custos públicos para que se tenha informações mais analíticas com análises e interpretações mais detalhadas dos fatos fundamentais para o desempenho administrativo e operacional, por estar diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle.

4.3 A Importância da Apropriação dos Custos

O controle dos custos representa uma questão de sobrevivência da administração, pois se ela não souber quanto custa seus produtos, serviços ou atividades, ela não saberá se esta ganhando ou perdendo dinheiro, pois conforme cita Santos (2000, p.22): "Qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle de custos."

Portanto, é cada vez mais necessário que a administração pública possua mecanismos de controle para gerenciar seus gastos, medir seus resultados e avaliar seu desempenho, sendo isso proporcionado por uma apropriação adequada de custos.

4.4 Apropriação dos custos nas atividades públicas

Cada vez mais há necessidade de controle referente as aplicações de recursos, por serem esses limitados, em contrapartida as necessidades da coletividade serem ilimitadas, portanto, é fundamental a aplicação correta e da melhor maneira possível desses recursos, sendo importante a determinação do custo de cada investimento da administração, constituindo ferramenta chave para indicador de desempenho da gestão pública, avaliando não só o que foi feito, mas o quanto se gastou e o quanto de satisfação proporcionou à comunidade, com isso, melhor qualidade dos serviços públicos ofertados e equilíbrio fiscal na execução das atividades públicas (MILESKI, 2003).

A responsabilidade básica do Estado consiste em buscar o nível máximo de satisfação das necessidades da população através da oferta de seus serviços. É por isso que Ele produz bens e serviços que atendem essas necessidades, orientando suas ações para melhorar as condições de vida da população, "através de um processo acelerado e permanente, com o menor custo econômico e social possível."(KOHOMA, 1991, p. 61).

4.5 Análise dos métodos de custeio aplicáveis a administração pública

Para saber qual o método de custeio mais indicado para se apropriar os custos públicos é preciso identificar as características de cada método e verificar se o mesmo é adequado à administração pública, portanto é importante lembrar que não existe um método ideal de apropriação de custos, por isso dependendo do método indicado será necessário adequá-lo ao objetivo da administração.

De acordo com Leone (1996, p.450) "[...] o método de custeio a ser utilizado dependerá dos tipos dos produtos, da natureza das operações, das dificuldades e facilidades do ambiente empresarial e, principalmente das necessidades gerenciais do momento."

Portanto, a escolha do método de apropriação dos custos depende basicamente do objetivo a ser atingido e do nível de detalhes próprios da administração pública e também do quanto será gasto para sua obtenção.

Custeio por absorção

Este sistema de custeio trabalha basicamente com a apropriação dos custos aos produtos para avaliação de estoques, e a administração pública trabalha com a prestação de

serviços, sendo necessário, para utilizá-lo, uma adaptação às realidades do setor público.

De acordo com Santos (2000, p.41) "este método é falho como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas."

Portanto, é importante salientar que grande parte dos custos da administração pública são indiretos, ou seja, são aqueles que são utilizados na prestação de mais de um serviço público, sendo que a utilização de método de rateio que seja bem confiável pode representar distorções da realidade, quanto a sua apropriação.

Pelo exposto acima este método não se apresenta como o mais adequado, pois, além de ser um método dispendioso, está evidenciado que os meios de rateio podem alocar os custos de forma arbitrária não contribuindo como instrumento gerencial, e com isso não atendendo o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, sobre manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão pública.

Custeio variável ou direto

O custeio variável tem caráter gerencial, uma vez que apropria aos produtos somente os custos variáveis, ou seja, aqueles que se relacionam diretamente com a produção.

De acordo com Santos (2000, p.53) "esse método de custeamento [...], pode constituir-se em um poderoso instrumento de decisão gerencial, desde que utilizado com coerência para determinados ramos de atividades."

O fato dele ter caráter gerencial vem de encontro como o que se pretende pois o objetivo da administração pública é a de manter um sistema de custos que permita a avaliação da gestão, contudo é preciso saber se sua forma gerencial também se aplica na entidade pública.

Segundo Santos (2000, p.46) neste método de apropriação de custos, "[...] cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo (custos variáveis para produzir e vender)"

Neste método de custeio somente os custos variáveis são alocados aos produtos, entretanto a administração pública possui uma gama de custos que não variam de acordo com os serviços prestados, como por exemplo, salário dos servidores, que representa, na maioria das entidades públicas, valores relevantes. Visto isto, se esses custos não forem apropriados aos serviços públicos, este método de custeio não vai demonstrar realmente o custo real do serviço prestado.

Entende-se, portanto, que este método embora tenha caráter gerencial para as entidades privadas, não está adequado para uso da administração pública pois apropria somente os custos variáveis, restringindo assim a avaliação dos custos dos serviços públicos.

Custeio padrão

Segundo Martins (2001, p.332) "o objetivo do custo-padrão é comparar o custo ocorrido com o que deveria ocorrer, podendo ser comparado como uma espécie de orçamento."

A Administração pública trabalha com o orçamento público, o qual possibilita o acompanhamento da proposta dos projetos a serem desenvolvidos, comparando o previsto com o executado, entretanto não demonstra o quanto foi gasto realmente para aplicação desses projetos e também não avalia o grau de satisfação da comunidade.

Conforme Santos (2000, p. 114) "A eficiência somente é medida a partir do instante em que possuímos parâmetros de comparação. À medida que as operações vão sendo realizadas apuram-se os custos para comparação aos padrões previamente estabelecidos."

Este método também não se apresenta muito adequado, pois a Administração Pública não tem dados de custo para comparação.

Custeio baseado em atividade (ABC)

Este tipo de custeio baseia-se que os recursos da empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, sendo os produtos consequência das atividades efetuadas pela empresa (NAKAGAWA, 2001).

Isso demonstra que o sistema ABC procura um nível maior de detalhes para entender como uma organização usa os seus recursos, identificando as atividades e desenvolvendo os custos para cada atividade.

Segundo Martins (2001, p.93) "[...] é uma metodologia de custeio que proporciona reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos." Esta característica do sistema ABC, quanto ao tratamento que dá aos custos indiretos, contribui para atender as especificidades da administração pública, que trabalha com esses custos.

Conforme Viceconti & Neves (2001, p.128) "[...] a atribuição dos custos às atividades, quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita através da utilização dos *direcionadores de recursos*, que são indicadores da forma como as atividades *consomem* os

recursos produtivos." Pelo exposto verifica-se que a forma de alocação dos custos indiretos por meio de direcionadores de recurso, contribui para um melhor gerenciamento da administração, pois diminui a forma arbitrária de alocação dos custos indiretos.

Segundo Horngren, Datar & Foster (2004, p. 127) "[...] as empresas estão produzindo cada vez mais uma crescente variedade de produtos e serviços. Elas estão descobrindo que a fabricação de produtos e serviços diferentes está impondo demandas variadas sobre os seus recursos."

O autor complementa que pela diferenciação dos produtos e serviços produzidos, as empresas necessitam de meios para medir mais precisamente como os produtos ou serviços usam os recursos e como isso precisam de meios para aprimorar seus sistemas de custeio, utilizando-se do método ABC que proporciona essa avaliação.

Este conceito vem de encontro com as necessidades da administração pública por ela possuir uma diversidade de serviços que precisam de um controle mais adequado.

4.6 O Sistema ABC como Método de Apropriação dos Custos Públicos

Pelo estudo abordado, o método de custeio baseado em atividades (ABC) apresenta-se como o que mais se adapta as especificidades da administração pública, pois diminui a subjetividade na alocação dos custos indiretos, e permite trabalhar com a diversidade de serviços prestados pela administração pública, proporciona avaliar como a administração utiliza seus recursos para ofertar seus serviços, identificando e apropriando os custos às atividades, e com isso obter um melhor gerenciamento da aplicação dos recursos, atendendo as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo Horngren, Datar & Foster (2004, p.315) "[...] para implementar os sistemas ABC, os administradores precisam identificar um direcionador de custo para cada atividade." Sendo que um direcionador de custo, "[...] é uma variável, como o nível de atividade ou volume, que causalmente afeta os custos sobre dado período de tempo." (p.29).

Através desse conceito verifica-se que quando a atribuição dos custos às atividades, não puder ser efetuada de forma direta, utiliza-se os direcionadores de custos para indicar a forma como as atividades consomem os recursos.

4.7 Aplicação do método ABC na administração pública

Pelo estudo abordado foi possível identificar o método de custeio baseado em atividade como o mais adequado à administração pública, porém, como foi visto também

neste trabalho, não existe nenhum sistema pronto que possa ser imediatamente utilizado por qualquer que seja a organização, portanto, é preciso analisar o método ABC identificando-o de acordo com as particularidades da administração pública.

Segundo Viceconti & Neves (2001, p.128) o custeamento por atividades (ABC) envolve os seguintes procedimentos:

1. Identificar as atividades de cada departamento;
2. Mensurar os recursos de cada atividade;
3. Atribuir os custos das atividades aos produtos ou serviços.

Portanto, os departamentos podem ser identificados na organização pública por meio da Classificação Institucional da despesa, pois conforme Peres, Oliveira & Gomes (1996) a Classificação Institucional deve ser a primeira preocupação no detalhamento da despesa orçamentária, porque sua distribuição é feita por instituições ou departamentos.

É fundamental esta classificação pois demonstra a estrutura administrativa da organização pública, definindo as responsabilidades e os processos de controle e avaliação de resultados, então, pode-se identificar como departamentos da administração pública, os órgãos públicos representados pelas secretarias.

Por meio deste método de custeio é possível estabelecer os custos dos serviços de cada ação que pertencem ao departamento, os custos das atividades na proporção do serviço realizado, bem como identificar os custos dos programas, das funções, das unidades orçamentárias, etc., contribuindo para um melhor gerenciamento dos recursos públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cada vez mais a sociedade vem cobrando uma administração do setor público mais transparente e exigindo mecanismos para o controle e gerenciamento do dinheiro público, para isso se faz necessário uma administração cada vez mais voltada para resultados e maior aplicabilidade dos recursos disponíveis, sendo responsabilidade do gestor público aplicar esses recursos de forma adequada que atenda aos anseios e necessidades da população.

Portanto, o controle efetivo dos gastos públicos contribui para um melhor gerenciamento da administração pública e também traz benefícios para a sociedade, pois tem condições de controlar os recursos e melhor aplicá-los para atender suas necessidades.

Como meio de alocar melhor os recursos disponíveis na administração pública surgiu a oportunidade de realização deste trabalho que desenvolveu-se pela análise da importância da apropriação dos custos públicos, e demonstrou através de conceitos sobre a contabilidade de custos bem como conceitos que envolvem a administração pública, qual

poderia ser o sistema de custeio mais adequado para ser utilizado na administração pública e que proporciona um melhor gerenciamento da administração, conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 50, § 3º: "A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.", como também supri uma deficiência que ocorre quando a administração precisa reduzir seus gastos e por não possuir uma forma adequada de controle, pode diminuí-los em atividades essenciais prejudicando a administração e também a sociedade.

O método de custeio baseado em atividade (ABC) apresentou-se como o mais adequado às especificidades da Administração Pública, quando comparado com outros métodos estudados, pois além de dar um tratamento diferenciado aos custos indiretos, diminuindo sua arbitrariedade de alocação, permite trabalhar com a diversidade de serviços que a administração pública possui sendo o que mais se adapta ao setor público por proporcionar uma apropriação dos custos públicos mais completa e com menor risco de arbitrariedade, atendendo também as exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal por proporcionar a avaliação e acompanhamento da gestão pública, contribuindo para a tomada de decisões, permitindo aos gestores através da alocação adequada dos custos aos projetos e as atividades identificar o consumo dos recursos e o custo dos serviços públicos, como também perceber as deficiências na prestação dos serviços.

Este método de custeio facilita a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos da administração, pois seu objetivo é demonstrar a quantidade, as causas e efeitos, a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes, sendo portanto, um instrumento gerencial capaz de fornecer informações sobre a alocação dos custos, proporcionando à administração pública maiores condições de análise e acompanhamento das ações governamentais para a otimização do resultado.

Este método de apropriação de custos públicos é uma ferramenta importante para o auxílio na gestão pública e se implantado proporcionará aos gestores melhor desempenho das ações públicas desenvolvidas, melhor aproveitamento dos recursos disponíveis e também mais satisfação da comunidade, contudo, o sucesso desta proposta dependerá basicamente da vontade da administração pública e terá que ter mecanismos de informação automatizada e pessoal qualificado para sua implantação e manutenção, bem como acontecer de forma gradativa pelas informações detalhadas que precisam ser definidas para utilização deste método de custeio.

O trabalho demonstrou a importância e a viabilidade da utilização do método de

custeio ABC como auxílio à Administração Pública e procurou contribuir para os anseios de uma administração cada vez mais voltada para o desempenho de suas funções de forma a atender as necessidades da população com o menor custo possível, acreditando que o controle dos custos é fundamental para se atingir melhores resultados e melhor aplicação dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- BRASIL. Lei n.º 4.320, de 14 de março de 1964. Estipui normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle do orçamentos e balanços dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 23º ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília: Diário Oficial da união, 05 de maio de 2000.
- FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios. *Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal: Perguntas e Respostas*. Mai, 2001. Disponível em <http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e0001527.pdf> acesso em: 10/03/06.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13º ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.
- HORNGREN, Charles; T. DATAR, Srikant; M. FOSTER, George. *Contabilidade de Custos, v. I: Uma Abordagem Gerencial*. Tradução: Robert Brian Taylor. Revisão Técnica: Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. 11ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- _____. *Custos: Planejamento, implantação e controle*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- LIMA, Diana Vaz de.; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. 21ª ed. Petrópolis, RJ: editora Vozes, 2003.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- MILESKI, Helio Saul. *O Controle da Gestão Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC-Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- PINTO, Mara Darcy Biasi Ferrari. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Cadernos IBAM 1: Abr, 2001. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/bf_bancos/estudos/e000174.pdf> acesso em: 10/03/06.
- REZENDE, Denis Alcides; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. *Planejamento estratégico municipal - Empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas*. Rio de Janeiro: Brasport, 2005.
- SANTOS, Joel J. *Análise de Custos: Remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudo de casos*. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- SILVA Júnior, José Barbosa da. *Custos: Ferramenta de Gestão/Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo*. São Paulo: Editora Atlas, 2000. (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON)
- VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. 6ª ed. São Paulo: Editora Frase, 2001.