

**DESAFIOS PARA
IMPLANTAÇÃO
DO SISTEMA DE
CUSTOS NA
ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA:**

*despretensiosas
considerações sobre
o método ABC*

Lino Martins da Silva

Contador e ex-controlador-geral do Município do Rio de Janeiro.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de Custeio; Serviços Públicos; Custeio Baseado em Atividade; Administração Pública; Contabilidade Governamental.

KEYWORDS: *Costing System; Public Service; ABC Method; Public Administration; Government Accountability.*

RESUMO: Muitos governos usam, apenas, as regras da lei para expressar a evidenciação contábil do patrimônio público. Entretanto, os novos tempos fazem com que a administração pública sofra constantes transformações que exigem mudanças na forma de gerenciamento de recursos escassos e demandas crescentes. Neste sentido o presente trabalho sugere a implantação de um sistema de custos a partir da identificação de barreiras para a compatibilização da estrutura orçamentária com a contabilidade pública, de tal forma que o método ABC possa ser colocado em prática.

ABSTRACT: *Many governments only apply for the rules of Law to show the public property's accounting disclosure. However, the new times make public administration undergoes constant changes, which require modifications in the way of managing limited resources and increasing demands. Thus, this paper proposes a cost system's implementation based on the identification of barriers to the reconciliation of budget structure with the public accounting, so that the Activity-Based Costing Method (ABC Method) can be put into practice.*

INTRODUÇÃO

Estudos sobre a implantação de uma contabilidade de custos no setor público revelam que muitos governos usam, apenas, as regras da lei para expressar a evidência contábil do patrimônio público. Entretanto, os novos tempos fazem com que a administração pública sofra constantes transformações que exigem mudanças na forma de gerenciamento de recursos escassos e demandas crescentes. Neste sentido o trabalho procura fazer um diagnóstico sobre as razões da não implantação de um sistema de custos no setor público e apresenta despretensiosas considerações sobre o método ABC. Além disso, o artigo procura identificar forças restritivas que constituem fator crítico para essa implantação.

RELEVÂNCIA DO TEMA

Muitos governantes têm enfrentado diversos problemas, entre os quais talvez o mais importante seja o denominado “stress fiscal”, em decorrência do declínio das receitas orgânicas e do aumento das demandas por bens e serviços governamentais.

Por outro lado, cada vez mais os organismos financiadores exigem que os entes públicos, tanto em matéria orçamentária como contábil, tenham uma base mais racional para a tomada de decisões, especialmente em relação à distribuição dos recursos escassos para a consecução de uma série de objetivos sociais, além de manter sistemas de informação que permitam fácil acesso e compreensão dos atos de gestão por parte dos “*stakeholders*”¹.

Em que pese todo o esforço que vem sendo desenvolvido para atingir esse objetivo, com a melhoria contínua dos instrumentos de planejamento², é preciso reconhecer que, tanto por parte dos órgãos do Poder Legislativo como do Executivo, ainda existe uma preocupação excessiva com o êxito das ações de governo no curto prazo, seja para gerar constrangimentos políticos com vistas à próxima eleição, seja em relação ao excesso de vinculações orçamentárias em que o mais importante é o cumprimento dos limites legais em detrimento da aplicação dos conceitos de custos ou, ainda, a existência de órgãos com bases locais, distritais ou regionais, considerando-se a existência de estudos que mostram uma relação custo benefício negativa e, portanto, sua desnecessidade. Estes e muitos outros fatos são falsos argumentos para que os administradores deixem de implementar sistemas de custos.

O exame destas questões mostra que é fácil compreender porque muitos órgãos públicos vivem crises financeiras endêmicas e, com frequência, preferem realizar operações de empréstimos que nada mais são do que uma transferência para gerações futuras da carga tributária de atividades presentes. Tal situação tem levado os governantes a um ciclo vicioso de menos impostos e mais empréstimos.

Este artigo tem o propósito de fazer uma reflexão sobre as ferramentas e tecnologias que podem ser utilizadas no sentido de viabilizar a melhora dos processos operacionais e, deste modo, mostrar formas de atender ao aumento das demandas sem necessariamente recorrer ao aumento dos recursos, seja por financiamento ou acréscimo da base tributária. Aliás, qualquer proposta de elevação da carga tributária ou cria-

1 *Stakeholders* são todos aqueles que são afetados ou que têm, direta ou indiretamente, influência sobre os requisitos para um sistema (clientes, usuários, desenvolvedores, gerentes etc.).

2 No Brasil: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento Anual.

ção de encargos para os contribuintes deveria ser precedida de amplo estudo comparativo entre os custos relacionados e os benefícios da ação proposta.

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO

A existência da Contabilidade de Custos, analítica ou de gestão nas organizações públicas e privadas é muito importante e seus objetivos, segundo Almeida (2000), podem ser assim resumidos:

Elaboração de informação sobre o processo de custos, tanto o correspondente às atividades internas como às funções, ou ainda aos serviços prestados ao exterior e aos investimentos realizados; Elaboração de informação para a análise e controle de gestão, com indicadores de eficácia ao alcance dos objetivos planejados e eficiência na utilização dos recursos.

Um dos objetivos das entidades do setor público é a apresentação de informações analíticas sobre receitas, despesas, crédito público e resultados que são úteis para o processo de planejamento e tomada de decisões, tanto sob o aspecto político como em relação à gestão e ao controle.

A leitura de qualquer referencial teórico no âmbito das organizações públicas mostrará um forte apego aos aspectos da legalidade. Entretanto, essas mesmas organizações não têm sido capazes de cumprir dispositivos legais que tratam da implantação de sistema de custos na administração pública, como podemos observar a seguir:

- Lei 4.320/1964
 - Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa

pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

- Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.
- Decreto-Lei 200/1967
 - Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.
 - Art. 25, inciso IX. Acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.
 - Art. 30, § 3º. É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.
 - Art. 73. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei.
 - Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
 - Art. 94, inciso XI. Instituição, pelo Poder Executivo, de reconhecimento do mérito aos servidores que contribuam com sugestões, planos e projetos não elaborados em decorrência do exercício de suas funções e dos quais possam resultar aumento de

produtividade e redução dos custos operacionais da administração.

• Art. 95. O Poder Executivo promoverá as medidas necessárias à verificação da produtividade do pessoal a ser empregado em quaisquer atividades da Administração Direta ou de autarquia, visando a colocá-lo em níveis de competição com a atividade privada ou a evitar custos injustificáveis de operação, podendo, por via de decreto executivo ou medidas administrativas, adotar as soluções adequadas, inclusive a eliminação de exigências de pessoal superiores às indicadas pelos critérios de produtividade e rentabilidade.

Por sua vez, o artigo 79 do Decreto-Lei 200/1967 foi posteriormente regulado através do Decreto nº 93.872/1986, o qual detalhou a forma pela qual a contabilidade pública deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir essa evidenciação:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão. § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos

financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

Mais recentemente verificamos a mesma obrigatoriedade na redação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000, estabelecendo no artigo 50:

- obediência às normas de contabilidade pública;
- o segregação das disponibilidades de caixa, dos recursos vinculados;
- regime de competência para despesa e compromissos;
- o apuração complementar do resultado do fluxo financeiro;
- receitas e despesas previdenciárias apresentadas em demonstrativos específicos;
- evidenciar na escrituração o montante e variação da dívida pública;
- destacar a aplicação das receitas de alienações;
- avaliação da eficiência dos programas com a manutenção da contabilidade de custos;
- consolidação das contas nacionais e por esfera de governo
- normas gerais editadas pelo Conselho de Gestão Fiscal.

Os poucos estudos existentes para identificar razões pela não implantação de um sistema de custos mostram que a estrutura orçamentária está voltada para a responsabilização financeira de agentes e ordenadores, constituindo elemento inibidor para implementação e cumprimento dos dispositivos determinantes do sistema de custeamento na administração pública. Assim, qualquer reflexão sobre a implementação de sistema de custos evidenciará que o mesmo tem relação estreita com a cadeia de valor mediante identificação dos inputs e dos outputs, além de certas características que diferenciam

o setor público do setor privado, como a seguir resumido:

- a) as organizações públicas são basicamente entidades prestadoras de serviço em que o custo não está relacionado a uma receita efetiva, considerando-se que seu financiamento decorre em grande medida do recolhimento de impostos pagos pelos cidadãos, que, por sua vez, não obtêm uma contrapartida individual e direta em produtos ou serviços;
- b) muitos dos outputs das ações desenvolvidas são intangíveis e, conseqüentemente, apresentam dificuldades de avaliação.

De qualquer modo, em que pesem tais dificuldades, a contabilidade de custos é importante para o setor público para a formação de custos das atividades e programas, possibilitando o conhecimento sobre os efeitos econômicos do orçamento, tanto a curto como a longo prazo, com a produção de informações para o planejamento, o controle e a tomada de decisões.

A produção de informações para o planejamento é um fator importante a ser considerado na implantação da contabilidade de custos, para o entendimento integral do processo e das etapas inter-relacionadas que se iniciam com a definição de objetivos e terminam com a alocação dos recursos para que as metas estabelecidas sejam alcançadas.

No que se refere ao controle, a contabilidade de custos pode resultar em um interessante instrumento de controle da economia, eficiência e eficácia no desenvolvimento das atividades dos entes públicos, através da determinação dos desvios produzidos, que deverão ser analisados com a devida cautela, dado que não devemos esquecer a possibilidade de ocorrer a denominada ineficiência planejada que, paradoxalmente, pode ter origem exatamente na falta de uma contabilidade de custos.

Por sua vez, a produção de informações para auxílio ao processo decisório fará, por certo, da

contabilidade de custos o maior pilar de apoio para ajudar os administradores a:

- a) decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- b) calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;
- c) facilitar a elaboração dos orçamentos;
- d) medir a eficiência, eficácia, economia, subatividades ou sobreatividades;
- e) fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- f) apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- g) facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- h) comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- i) determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Para implantar uma contabilidade de custos que dê resposta para as diversas questões colocadas acima é necessário que os administradores públicos façam o reexame permanente de suas missões e identifiquem o processo de negócios, vez que, com tais informações, poderão fazer a opção do sistema de custos que melhor identifique as atividades relacionadas aos processos inerentes a um programa, uma ação, um produto ou um serviço.

Não basta, portanto, ter somente a visão orçamentária e a estrutura institucional do orçamento ou a classificação segundo a natureza dos custos incorridos. Será imprescindível incluir nestes parâmetros uma classificação de custos em relação à capacidade instalada e ao volume de atividades, com o objetivo de poder analisar melhor qual a origem dos desvios produzidos ao final de cada período de apuração. Ademais os desvios entre as quantidades inicialmente orça-

das e as reais podem ter origem em múltiplos fatores nem sempre relativos aos problemas gerenciais, como por exemplo:

- a) fatores políticos - alocação dos recursos segundo as prioridades;
- b) fatores econômicos e demográficos - índices de desemprego e o aumento da população constituem fatores que ampliam a demanda de recursos públicos;
- c) fontes de recursos - limitações constitucionais ao poder de tributar que dificultam o aumento da base tributária.

É com o estudo de tais fatores que os gestores públicos poderão identificar a verdadeira ação dos responsáveis pela geração de custos e iniciar uma efetiva redução dos custos, eliminando desperdícios e rompendo com a lógica perversa de que a equação financeira do Tesouro só pode ser movimentada pelo aumento da base tributária ou pela obtenção de empréstimos. Ao tratar das dificuldades de implantação de um sistema integrado de gerência com o propósito de avaliar os custos para consecução das metas, Silva (2004) esclarece:

Sem dúvida, é mais fácil medir custos e benefícios que sejam sensíveis a uma avaliação do mercado do que medir os custos verdadeiros ou o verdadeiro valor dos efeitos mais intangíveis da atividade governamental que não está sujeita à avaliação do mercado.

Que importa gastar, por exemplo, 500 milhões de reais em Educação, atendendo ao percentual exigido pela Constituição, se o número de estudantes pode estar diminuindo a cada ano e mesmo os que saem da escola não sabem ler nem contar adequadamente, ou de que vale aumentar as despesas com saúde se o número de pacientes atendidos diminui a cada exercício. Esta é uma situação que deve ser solucionada a

partir da conscientização dos administradores para a implantação da contabilidade de custos.

REFLEXÕES SOBRE A ESCOLHA E IMPLANTAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO

Tradicionalmente os governantes têm deficiências no que se refere à precisão de informações quanto ao custo do fornecimento de serviços simples, seja um posto de saúde, uma escola ou uma delegacia de polícia. De um modo geral, o sistema orçamentário torna disponíveis os gastos segundo a sua natureza (Pessoal, Material e Serviços) e especifica quanto cada um destes itens se refere às funções de governo (Legislativa, Administração, Saúde, Educação, Transporte, Segurança etc.), agrupando tais valores de acordo com a estrutura institucional (Ministérios, Unidades Orçamentárias e Unidades Administrativas), informando os aumentos ou diminuições anuais. Não diz se os serviços específicos foram prestados de modo eficiente e, como decorrência, o governo e os cidadãos não conseguem avaliar se estão ou não obtendo serviços do modo mais econômico e eficiente. Uma análise mais frequente deste assunto poderá mostrar que o setor público fornece produtos ou serviços que poderiam ser fornecidos pelo setor privado de modo mais barato e eficiente.

Acresce que as mudanças, reformas e até mesmo dispositivos legais não têm sido capazes de produzir o conhecimento necessário sobre os custos dos serviços prestados à população. Por outro lado, os contribuintes estão demandando cada vez mais serviços face aos impostos que pagam. Enquanto isso, os órgãos responsáveis pela distribuição dos recursos via orçamento realizam cortes lineares pela falta de um sistema de decisão racional, fazendo com que os diversos setores do governo passem a receber cada vez menos recursos como participação no esforço comum para redução dos gastos, com o objetivo de cumprir as metas de equilíbrio ou



de superávit em que pese continuarem a ser cobrados pela manutenção dos mesmos níveis de serviços públicos.

Não resta dúvida que na maioria dos órgãos públicos os administradores estão sempre às voltas com os aspectos financeiros e, de um modo geral, somente se preocupam com ele. Quando tratam dos déficits ou superávits, sua preocupação é apenas pelo aspecto monetário, sem levarem em consideração os parâmetros físicos que serviram de base para a elaboração da proposta enviada ao Poder Legislativo para aprovação.

De qualquer modo, tal relato assim efetuado constitui apenas um relato da movimentação global e financeira ocorrida, não permitindo a alocação das responsabilidades pela eficiência e eficácia. Se um determinado orçamento inclui, por exemplo, reparos e manutenção de edifícios no total de 2.100 unidades monetárias e se o montante despendido foi de 1.900 unidades monetárias, a informação contábil apresentará o assunto sob a ótica do controle global e indicará que o responsável atingiu o objetivo desejado, qual seja não ultrapassar o orçamento aprovado e cumprir as metas estabelecidas. Mas se somente 1/3 do traba-

lho desejado foi realizado e o administrador que deveria gastar 700 unidades monetárias gastou efetivamente 1.900, isto indica falta de eficiência na realização dos gastos. Observado globalmente teríamos:

Aparentemente o administrador teria atendido ao princípio de que o teto orçamentário não fosse ultrapassado e ainda teria gasto valor menor do que lhe fora autorizado, gerando, portanto, economia de recursos, mas a verdade, como se demonstra a seguir, é bem diferente (ver tabela 2).

Se um homem de negócios é menos eficiente do que seus concorrentes, ele pode sair da direção da empresa, ser demitido ou perder definitivamente o negócio. Se seus custos de produção ou administração são baixos, ele pode vender seus produtos por preços também baixos. Por isso qualquer organização comercial ou industrial guarda o detalhamento dos custos e despesas sob intensa vigilância, mediante a implantação de um sistema de custeamento, mesmo que de forma rudimentar. Mas no setor público, de um modo geral, são estabelecidas algumas falsas premissas que podem ser resumidas em dois aspectos fundamentais:

Tabela 1: Comparação global entre previsão e realização.

		Em unidades monetárias
PREVISTA	REALIZADA	VARIAÇÃO
2.100	1.900	200

Tabela 2: Comparativo das metas previstas e realizadas com as respectivas variações.

Em unidades monetárias

META %	PREVISTO	META	REALIZADO	VARIAÇÃO	TIPO DE VARIAÇÃO
100	2.100	1/3	1.900	(200)	Variação financeira
100	2.100	1/3	(700)	(1.400)	Variação no volume de atividade
100			1.200	1.200	Variação orçamentária Realização (-) Realizado na capacidade atingida

a) é uma atividade que normalmente tem o monopólio dos serviços que presta (saúde, educação, transportes, justiça, meio ambiente, fiscalização e controle);

b) normalmente tem poder para aumentar os recursos, seja pela via tributária, seja pela via de empréstimos ou simples emissão de moeda. Deste modo, o incentivo à eficiência através da competição e geração de resultados positivos tem aplicação rara no âmbito governamental e essas características acabam criando barreiras que precisam ser resolvidas quando da implantação da contabilidade de custos.

SISTEMA DE AVALIAÇÃO POR MEIO DE INDICADORES

Os sistemas de custos e informações gerenciais de qualquer entidade do setor público devem,

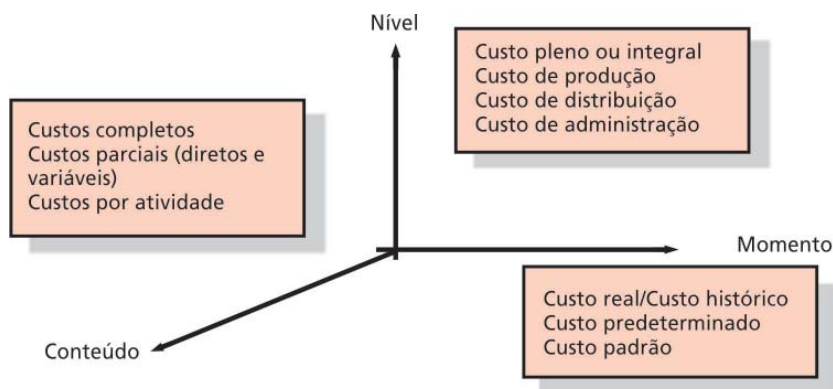
além da delimitação do seu objeto (função, programa, projeto, produto), atender as seguintes características:

- Nível de custeamento
- Conteúdo do custo
- Momento em que o custo deve ser calculado.

A Figura 1 evidencia tais características.

Os indicadores a serem construídos devem levar em conta os aspectos físicos e financeiros de modo a observar, numa primeira abordagem, os resultados das instituições e dos programas segundo critérios definidos pela administração. Nada impede, entretanto, que no futuro, além destes aspectos, a administração possa avançar em análises mais detalhadas incluindo os produtos e os clientes.

Figura 1: Características de um sistema de custos.



NECESSIDADE DE ARTICULAÇÃO DO ORÇAMENTO COM A CONTABILIDADE

Silva (1997) esclarece que a articulação entre orçamento e contabilidade somente será possível na medida em que a contabilidade governamental mantenha coerência entre a nomenclatura contábil (Ativo, Passivo, Receita e Despesa) e a estrutura do orçamento (Receitas, Despesas e Crédito Público), de tal modo que possibilite a comparabilidade dos registros contábeis com a movimentação orçamentária. A integração dos procedimentos contábeis com a execução orçamentária deve levar em conta a aplicação do princípio de competência para as despesas e da realização para as receitas. Não bastando, portanto, a classificação apenas pelo aspecto financeiro, mas, principalmente, pela finalidade das despesas, visto que alguns projetos e atividades acumulam parcelas de gastos que não deveriam, no momento da sua ocorrência orçamentária e financeira, integrar o resultado do exercício por se referirem a vários períodos, processos ou atividades e, portanto, seu custo deveria ser distribuído por mais de um período.

A contabilidade governamental, entretanto, só reconhece os gastos pelo aspecto financeiro, considerando que os mesmos diminuem as disponibilidades ou aumentam o passivo. O aspecto econômico é enfocado pela rígida classificação em despesas correntes e de capital que pouco contribuem para a melhoria do sistema de informações gerenciais e de custos. Observada sob o enfoque de custos, verifica-se que a classificação atual das despesas dificulta a geração de informações de custos dos produtos ou serviços. Não fornece os elementos necessários para identificar os gastos de consumo imediato e aqueles que devem constituir elementos do ativo e nem apreciar a pertinência de um custo em relação aos recursos que consome e nem às atividades que são inerentes.

Na administração pública, conforme já foi

observado, existe grande dificuldade para implantar qualquer sistema de acumulação de custos, que conjugue a classificação das despesas constantes do orçamento (Institucional, Funcional Programática e por Natureza) de utilização obrigatória. Entretanto, o estudo sistema de custos mostrará a necessidade de uma visão de processo para conhecimento dos objetos de custo e estabelecimento de critérios de mensuração e avaliação, sem o abandono da classificação legal das despesas atualmente vigente, conforme pode ser observado na Figura 2.

CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO ABC

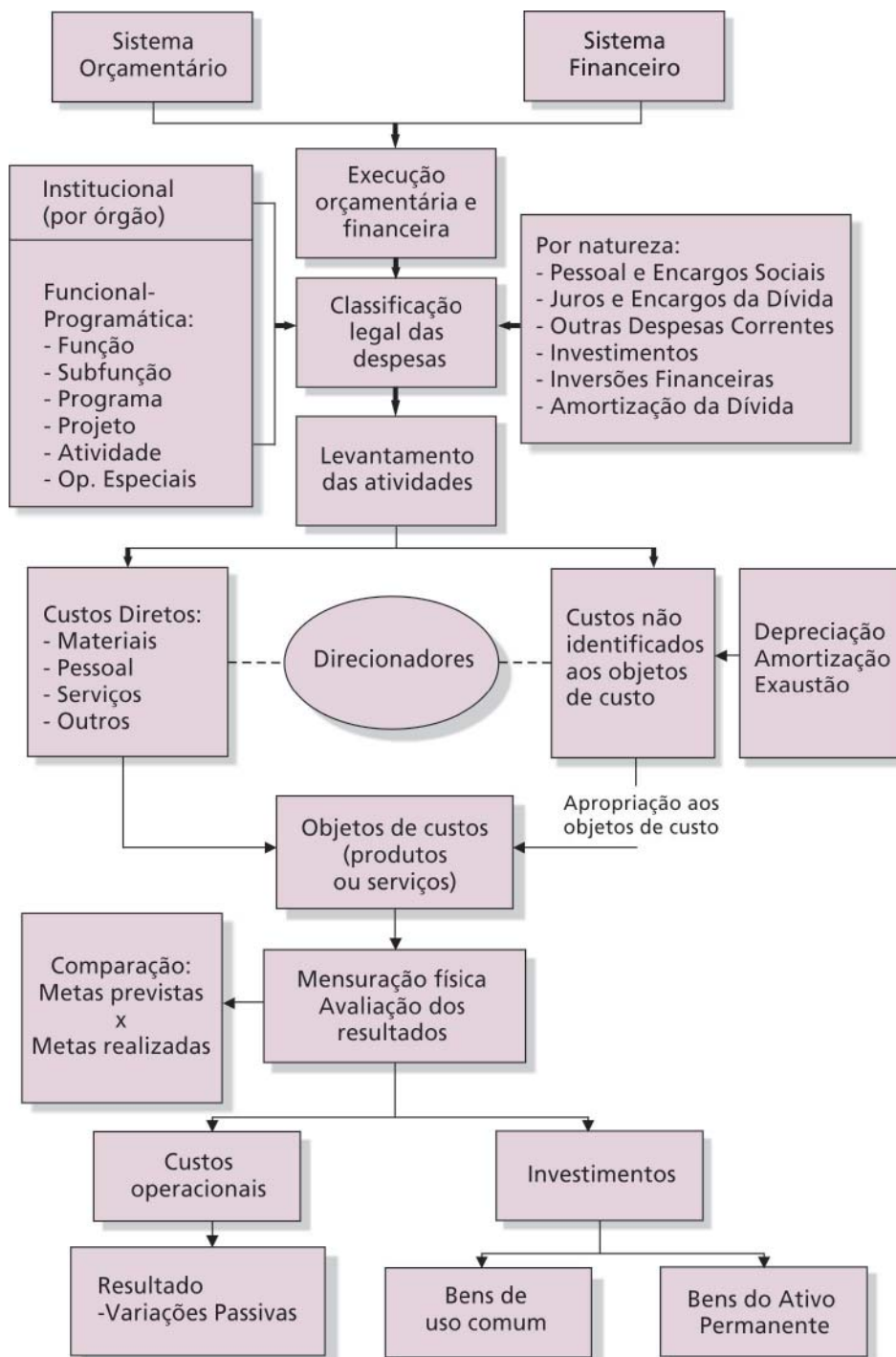
Ostrenga (1993) faz referência aos estudos de Miller e Vollmann (1993) que, em artigo intitulado “A fábrica oculta”, forneceram um conceito inovador do que posteriormente veio a ser o custeio baseado em atividades e abriram caminho para a discussão sobre a busca de um melhor entendimento dos fatores que geram os custos indiretos e como eles devem ser tratados. Na pesquisa, os autores chegaram a importantes conclusões:

- a) o problema dos custos indiretos não é um fenômeno cíclico. Com novos investimentos sendo feitos na automação de processos é natural que se elevem cada vez mais os gastos de suporte a essas operações;
- b) a etapa crítica no controle dos custos indiretos está no desenvolvimento de um modelo que relacione esses custos “às forças por trás deles”.

Grande parte dos custos indiretos se enquadraria nas chamadas “categorias de transação”, a saber:

- a) transações de logística: encomendam, executam e confirmam os materiais de um local para outro;
- b) transações de equilíbrio: garantem que os

Figura 2: Fluxo do sistema de custos.





suprimentos de materiais, mão de obra e capacidade sejam iguais à demanda;

c) transações de qualidade: vão muito além daquilo que consideramos normalmente como sendo controle de qualidade, engenharia indireta e provisionamento e incluem a identificação e comunicação de especificações, a garantia de que outras transações ocorreram como deveriam e o desenvolvimento e registro de dados relevantes;

d) transações de mudanças: atualizam sistemas básicos de informações e controle de produção para acomodar mudanças em projetos, programações, roteiros, padrões, especificações e relações de materiais.

O ABC parte do entendimento de que as entidades são formadas por um emaranhado de atividades conectadas umas às outras em uma estrutura que é responsável por tudo o

que acontece dentro da organização e é na execução dessas atividades que se encontram as explicações de como foram consumidos os recursos que vão dar origem a um produto ou serviço. O sistema ABC, na lição de Doyle (1999), começa com uma verificação horizontal da organização para se identificar a completa cadeia de recursos, atividades e tarefas para produzir um produto ou prestar um serviço. Em uma metodologia de custeio baseada em volume existem dois estágios de alocação:

- a) os custos são atribuídos aos centros de custos, e
- b) em seguida, rateados às unidades produzidas.

O fato de estas metodologias utilizarem como base de rateio o volume faz com que os custos indiretos, que não possuem relação com a

métrica utilizada para distribuição, distorçam os custos dos produtos ou serviços.

A metodologia ABC, como as tradicionais, também apresenta dois estágios de alocação:

- a) no primeiro, os recursos são distribuídos entre as atividades que consumiram esses recursos, ou que só ocorreram graças à existência dos mesmos, e
- b) no segundo, o custo das atividades é distribuído entre os diversos produtos ou serviços, na proporção do que eles necessitaram de cada uma das atividades.

Para que essa alocação seja possível, são utilizados os direcionadores de custo de primeiro estágio (direcionadores de recursos) e de segundo estágio (direcionadores de atividades), conforme pode ser observado na Figura 3.

As principais diferenças entre essas metodologias são:

a) os custos no ABC são concentrados nas atividades ou centros de atividades e não em centros de custos, como acontece no custeio tradicional;

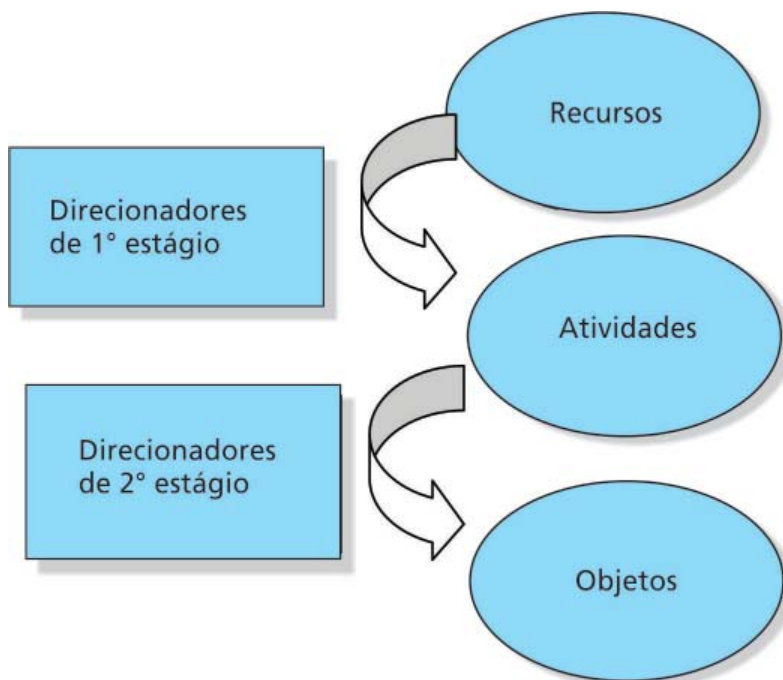
b) os direcionadores de custos, utilizados para atribuir os custos das atividades aos produtos ou serviços, possuem uma relação mais clara sobre o **porquê** o custo ocorreu e **para quê**, ao contrário do que acontece na metodologia tradicional.

Na abordagem da Contabilidade por Atividades, o gerenciamento dos custos vê a entidade como um conjunto de atividades. Uma **atividade** descreve o que a empresa faz, a maneira pela qual os recursos (material, mão de obra, tecnologia) são transformados em produtos ou serviços.

A metodologia pode ser resumida em grandes etapas:

- a) levantamento das **atividades**;
- b) levantamento dos **recursos consumidos**;

Figura 3: Estágios para alocação dos custos ABC.



c) identificação dos direcionadores de custos e **custeio das atividades** (relacionamento entre atividades e recursos);

d) custeio dos objetos e processos de negócio;

e) identificação de **medidas de desempenho**.

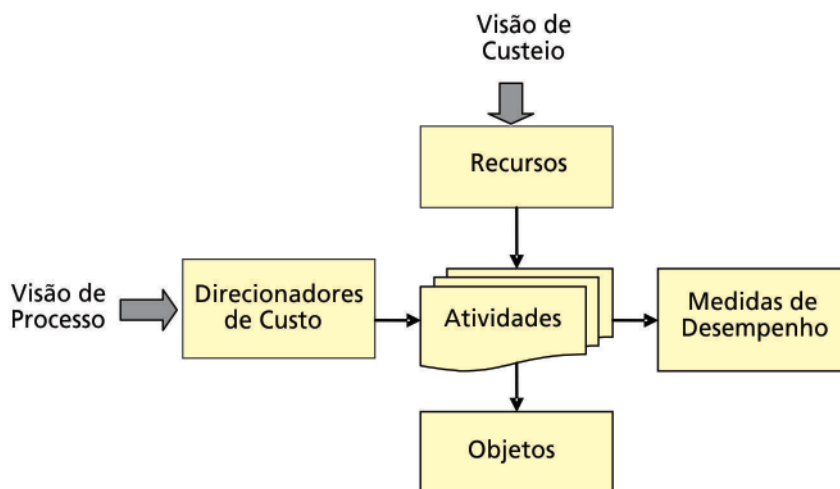
O relacionamento entre os elementos que formam o ABC permite a observação do resultado sob dois aspectos: a visão do custeio (vertical) e a visão do processo (horizontal), conforme a Figura 4.

A visão vertical permite responder às três perguntas básicas: o que foi gasto, como foi gasto e para que foi gasto. Já a visão do processo é o relacionamento horizontal entre os fatores que compõem o método ABC. As informações geradas na visão de processo não são de natureza financeira. Os

direcionadores de custeio funcionam como indicadores da causa que originou a execução das atividades. Análises sobre aspectos negativos da existência dos direcionadores podem ser importantes na busca de melhores resultados no que se refere à eficiência na utilização dos recursos.

Além disso, a visão horizontal do método ABC incorpora o conceito dos indicadores de performance. Os indicadores funcionam como medidores da execução das atividades comparadas a padrões preestabelecidos ou com atividades realizadas por outras áreas da organização pública ou entidades congêneres representadas por outras esferas estaduais ou municipais (**benchmarking**).

Figura 4: Visão de custeio e visão de processo.



CONCLUSÃO

A metodologia ABC sustenta que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são resultantes da demanda dos produtos ou serviços que a organização oferece aos seus clientes. Os direcionadores de custo funcionam como indicadores da relação causal entre a execução de uma atividade e o consumo de um recurso (direcionadores de primeiro estágio), bem como representam a relação entre a prestação de um serviço e a necessidade de execução de certas atividades para que isso seja possível.

Os “rateios” de custo com base em volumes realizados pelas metodologias tradicionais são substituídos no ABC por um emaranhado de direcionadores de custeio. Enquanto a metodologia tradicional relaciona a maioria dos custos indiretos a uma única base de rateio, o método ABC cria tantos direcionadores quantos forem necessários para melhor explicar a relação entre os produtos e o consumo de recursos (rastreamento).

Entretanto, é preciso alertar que o custeio ABC não é o único e existem muitos outros que podem perfeitamente ser aplicados em face de características específicas das atividades governamentais.

Assim, qualquer sistema que seja desenvolvido deverá permitir que os administradores possam monitorar os processos por meio de indicadores de performance e, deste modo, medir a qualidade das ações, dos produtos ou serviços, bem como indicar a satisfação dos usuários. A análise dos indicadores de performance leva ao aperfeiçoamento de equipamentos e procedimentos (atividades e processos) para melhor atender a esses mesmos usuários e, além de indicar a eficiência na utilização dos recursos, responde às seguintes questões:

- a) Como estamos fazendo?
- b) Por que estamos fazendo?
- c) Como podemos melhorar?

Finalmente é preciso considerar que, seja mediante a implementação do ABC ou de outro método de custeamento qualquer, é fundamental o estabelecimento de uma aliança entre o mundo acadêmico e os profissionais do setor público que, em última análise, têm a responsabilidade pela implementação que deve constituir, muito antes de uma exigência legal, uma ferramenta que auxilie o processo decisório dos administradores públicos.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA PARA O DESENVOLVIMENTO INTERNACIONAL. **Sistema integrado, modelo de administração financeira, controle e auditoria**: SIMAFAL. Washington, 1991.
- ALMEIDA, José Rui Nunes. **Contabilidade de Custos para autarquias locais**. Porto: Vida Econômica, 2000.
- ANTHONY, R; HEKIMIAN, J. Controle de custos de operações. São Paulo: Brasiliense, 1974.
- ASSMANN, Milton Beno et al. Análise crítica do orçamento plurianual de investimentos. In: SEMINÁRIO NACIONAL SOBRE ORÇAMENTO PÚBLICO, 3., 1976, Salvador. Brasília: SEPLAN/PR, 1977.
- AZEVEDO, Luis Carlos dos Santos; MENDONÇA, Jorge Augusto Gazeta de. **Intercâmbio com o Governo de Maryland**. Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 1996. (Cadernos da Controladoria; ano 2, n. 4, mar. 1995).
- BIOLCHINI, Alberto. **Codificação da Contabilidade Pública brasileira**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1930. V. 1.
- BRIMSON, James. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, fev./abr. 1990.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de Contabilidade Gerencial** São Paulo: Atlas, 1993.
- _____. **Curso sobre Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1992.
- DOYLE, David. **Controle de custos, um guia estratégico**. Lisboa: CETOP, 1999.
- ESTADOS UNIDOS. General Accounting Office. **GAO cost estimating and assessment guide**. Washington, 2009.
- GILBERT, Patrick. **Le controle de gestion dans les organisations publiques**. Paris: Les Editions d'Organization, 1980. (Coleção Management Public).
- GILSON, Iberê. Do controle financeiro e orçamentário. **Revista da Inspeção Geral de Finanças**, Rio de Janeiro, mar./abr. 1974.
- HINRICHS, Harley H.; TAYLOR, Graeme M. **Orçamento Programa e análise de custo-benefício**: casos, textos e leituras. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Perspectives on Cost Accounting for Government**. New York, 2000. (Study 12).
- IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade Gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- _____. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- JESUS, Alfredo Fernandes de. **Aplicação do orçamento baseado em atividades na mensuração de indicadores de desempenho em organização hospitalar do comando da aeronáutica**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.
- KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, H. Thomas. **A relevância da Contabilidade de Custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. Rio de Janeiro: Atlas, 1981.
- LI, David H. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1977.
- MACHADO, J. Teixeira Jr.; REIS, Heraldo Costa. A Lei 4320 Comentada. 26. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.
- MACHADO, Nelson. **Sistema de informações de custos**: diretrizes para integração ao orçamento público e à Contabilidade Governamental. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1979.
- OSTRENGA, Michael R. **Guia Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- REINO UNIDO. National Audit Office. **Measuring the performance of government departments**. London, 2001.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- _____. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 1997. Monografia vencedora em 2º lugar no II Prêmio STN de Monografia. Texto baseado em Tese de Livre Docência defendida na Universidade Gama Filho.
- _____. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Projeto Integração para eficiência da gestão, desenvolvido no Ministério da Fazenda com apoio da Embaixada Britânica. Brasília: Embaixada Britânica, 2011.
- _____. **O controle interno no setor público**: situação, reforma e Constituinte. 2. ed. Rio de Janeiro: NUSEF-UERJ, 1987.
- WESBERRY JR., James P. Administração financeira integrada no Governo. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 91, jan/fev. 1995.