

A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

SÉRGIO RENATO PEREIRA DE MELO*
SÉRGIO RICARDO LÉLIS DE OLIVEIRA**
PAULO CÉSAR GONÇALVES DE ALMEIDA***

Trabalhar nos limites do equilíbrio, é a nova ordem global inserida nos ditames do "mercado", prevalecendo também para o setor público, tendo em vista a recente sanção da Lei que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

O paradigma "público" até pouco tempo pairava soberano sem questionamentos no âmbito da superestrutura. Entretanto, novos ares sopram atualmente. O "mercado" transformou-se no grande formulador do que deve e do que não deve ficar pendurado à administração pública. Portanto, só resta ao setor público cumprir as mesmas regras da iniciativa privada, especialmente no que concerne ao planejamento, ao remanejamento e flexibilização dos fatores de produção.

Diante disso, este trabalho pretende demonstrar que o sistema de custeio baseado em atividades é um dos mais eficazes como ferramenta gerencial de grande significado para organizações, pois foi concebido para custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros e também a possibilidade de auxiliar o gestor a exercer as funções de planejamento e de controle de maneira mais eficaz.

Esta situação chamou a atenção para desenvolvimento de um trabalho com a questão "custos no setor

público" sendo bem enfatizada. A iniciativa propiciou muito mais que o pretendido entendimento da metodologia de custeio, trouxe nova filosofia, abriu novas perspectivas, bem como uma contribuição para o setor público implementar sua Gestão de Custos, baseado em algum sistema de custos já existente para poder sair do tempo que fornecia dados e entrar na era da informação, nesse trabalho mais especificamente o sistema de custos baseado em atividades.

INTRODUÇÃO

Em um cenário marcado por enormes pressões de mercado e mudanças de paradigmas, é natural que se exija mais das informações contábeis em termos de qualidade e quantidade para permitir as melhores decisões gerenciais ao menor custo possível e, assim, contribuir para o desenvolvimento e a continuidade das organizações.

Do ponto de vista estratégico, exigem-se informações sobre lucratividade de produtos, comportamento e desempenho dos concorrentes, preferência e tendências dos clientes, oportunidades e ameaças do mercado, inovações tecnológicas, etc. No dia a dia, a contabilidade gerencial deve fornecer informações sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas, deve mensurar os custos dos recursos utilizados para se produzir, vender e entregar um produto aos clientes, etc. Tudo isso nos leva a questionar, por exemplo, que tipo de informação os sistemas de custos devem fornecer para ajudar

as entidades a otimizar as atividades de planejamento e controle, visando a atingir o maior grau de eficiência no uso dos recursos econômicos.

Frente a essa questão, entende-se que a Contabilidade não pode se limitar a informar quanto custou determinado produto, mas deve indicar também quanto ele "deveria custar", considerando as melhores condições operacionais vigentes na entidade, para que se identifiquem eventuais desvios ao longo do processo produtivo e sejam efetuadas as correções necessárias, a tempo de evitar repercussões negativas sobre os resultados.

Desde já, informamos que nenhum sistema de custos pode garantir o êxito das organizações, mas quando adequadamente estabelecido, poderá contribuir para melhorar suas vantagens competitivas, gerando condições favoráveis à continuidade.

PROBLEMA

As medidas de desempenho, entre elas os custos, só fazem sentido se vinculadas a sistemas de avaliação de desempenho institucional. As concepções modernas de avaliação institucional pressupõem um mínimo de planejamento estratégico e de gestão de processos nas organizações. Não se trata, portanto, de medir por medir, mas sim de medir o que é relevante para a avaliação do desempenho corrente e para a identificação de tendências ou discontinuidades com relação ao desempenho futuro.

O bom desempenho das organi-

INFORMAÇÕES

zações governamentais depende da utilização racional dos recursos disponíveis na busca das metas prioritizadas no planejamento estratégico. Também depende de ações que realinhem as tendências da organização com seus objetivos estratégicos. Neste contexto é que se deve buscar medidas de desempenho. Se a ênfase da avaliação recai meramente na medição ou nos métodos de custeio, corre-se o risco da organização atingir padrões eficientes na prestação de serviços que têm pouca importância para os usuários ou cidadãos, comprometendo-se a eficácia e a efetividade das atividades que deveriam ser prioritárias para a Administração Pública.

O planejamento estratégico define os objetivos estratégicos, alvos que a organização quer atingir no horizonte de planejamento, e os macroprocessos, que são as grandes funções da organização, consistentes com a missão e a visão de futuro da organização. O detalhamento operacional dos objetivos estratégicos produz a definição das metas para um determinado período, ao passo que o desdobramento dos macroprocessos resulta na definição e redesenho dos processos de trabalho. Na definição dos novos processos de trabalho, ou no mapeamento dos processos já existentes, procede-se à uma descrição razoavelmente detalhada das atividades que integram tais processos de trabalho. Este mapa de processos e a lista de atividades são a matéria-prima para os modernos sistemas de custos.

○ SISTEMA IDEAL

A mensuração e compreensão dos custos são particularmente difíceis para as entidades prestadoras de serviço, uma vez que a teoria da contabilidade de custos tem voltado sua preocupação, ao longo dos anos, para a determinação de custos industriais, associados a materiais, depreciação e mão de obra.

Serviços devem ser entendidos como um tipo especial de produto, vinculado à idéia de desempenho.

Por serem intangíveis, nada acrescentam aos bens daquele que os adquirem. "Diferencia-se dos outros produtos, pelo grau em que possui os atributos de busca, experiência e credibilidade" (Berry & Yadav, 1997, p.126).

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), fundamenta-se na premissa de que as atividades desenvolvidas nas entidades geram custos, pois consomem recursos; enquanto produtos, clientes ou outro objeto de custo, consomem atividades. Procura então, estabelecer a relação entre essas atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles (Martins, 1996, p. 104).

Assim, o método ABC estima o custo de cada uma das atividades na cadeia de serviços, possibilitando a simplificação ou até mesmo a eliminação das atividades que não agregam valor para o cliente. A efetividade poderia ser buscada através da redução dos custos, concentrando os esforços da entidade nos aspectos do serviço mais valorizado pelo cliente, procurando realizá-lo da melhor maneira possível.

Ainda segundo Martins (1996, p.315), os conceitos e metodologias do ABC aplicam-se a empresas comerciais, prestadoras de serviço, Instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, hospitais e escolas, pois atividades ocorrem em todos os processos, podendo adequar-se inclusive a entidades sem fins lucrativos.

Outro aspecto importante é o surgimento de novas tecnologias que aumentam a capacidade do ABC de ser utilizado como ferramenta gerencial. A performance cliente/servidor por exemplo, possibilita o lançamento de novos aplicativos que melhoram a coleta de dados e possibilitam a implantação de um sistema de informações mais flexível e complexo (Geishecker, 1997, p. 18-22). Existem atualmente no mercado equipamentos e softwares que se prestam a essa tarefa.

Ainda na fase de implantação, quando da identificação e escolha dos direcionadores de custo pode haver economias nos processos/atividades. A implantação do ABC pode originar a reengenharia de processos, portanto, este sistema pode ser considerado como elemento de mudanças.

Pela análise das características do ABC, que indicam sua flexibilidade e capacidade de atender a fins gerenciais, acredita-se ser este o método mais apropriado para utilização na determinação de custos no setor público, por possibilitar a canalização dos sistemas de informações baseados em atividades para a busca da efetividade organizacional.

CONCLUSÃO

Buscou-se com esse trabalho mostrar que um sistema de custeio é a contrapartida conclamada pela sociedade, que coloca os recursos públicos disponíveis para que os gestores possam revertê-los numa prestação de serviços satisfatória.

Conhecer custos é imprescindível para o correto monitoramento do processo operacional de uma organização, possibilitando naturalmente a busca da melhoria de resultados. O próprio conhecimento dos preços praticados e a determinação de parâmetros quantitativos e qualitativos transformam-se em agentes facilitadores no processo de cumprimento das metas traçadas.

Os serviços públicos têm suas limitações, não são como um produto que podemos adicionar acessórios, mas com a Gestão de Custos o setor público poderá conhecer estes custos dispondo, assim, de informações gerenciais relevantes, para viabilizar a tomada de decisões e avaliar resultados em busca de um equilíbrio econômico dos preços praticados por terceiros.

Considerando o sistema de custo como um dos mais importantes componentes do sistema de informações da empresa, o presente trabalho procurou demonstrar que o custeio

baseado em atividades constitui um poderoso instrumento de apoio gerencial, na medida em que fornece os parâmetros mais adequados para a formulação dos planos e a avaliação do desempenho alcançado e pelo fato de não priorizar somente produtos (bens ou serviços), como também processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros.

Assim, pode-se afirmar que o sistema ABC contribui para a eficácia gerencial na medida em que permite obter informações sobre as razões que impediram a consecução dos objetivos pretendidos e possibilita a adoção das providências certas para reconduzir a entidade no caminho do sucesso. Outro aspecto importante é que os gestores podem identificar com maior rapidez as causas favoráveis e contrárias ao desempenho de suas atividades.

(*) BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBIL PELA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS - UNIMONTES.

(**) CONTADOR, PROFESSOR NO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS - UNIMONTES.

(***) PERITO - CONTADOR, PROFESSOR E VICE-REITOR DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS - UNIMONTES E CONSELHEIRO TITULO DO CRC - MG.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Ministério da Marinha. Sistema OMP. Brasília: ENAP, 1994. 6p.
- FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte. Contabilidade de Custos: Sistemas de Custeamento em uma Empresa Brasileira. Rio de Janeiro: UFRJ, 1984. 230p.
- GARCIA, Leice Maria. Texto para discussão: Gerenciamento de Custos no Setor Público. Brasília: ENAP, 2000. 52p.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público. São Paulo: FINECAFI, 1999. n. 21, p. 24-41.
- HOLANDA, Fábio Chaves et. al. Caderno de Estudos: Planejamento e Orçamento. Brasília: ENAP, 1994. 87p.
- NUNES, Marcos Alonso. Texto para discussão: Custos no Serviço Público. Brasília: ENAP, 1998. 33p.
- SHANK, John et. al. Dossiê: A Gestão de Custos na Nova Economia. Revista HSM Management. São Paulo: Savana, 2000. n. 19, p. 53-86.