



MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN PUBLIC ADMINISTRATION

Marcelo Cassanta Antunes, UFSM, cassanta.marcelo@gmail.com; Mayara Rohenkohl Ricci, UFSM, maya.ricci@hotmail.com; Roselaine Ruviano Zanini, UFSM, rrvanini63@gmail.com; Juliane de Freitas Battisti, UFSM, julianedefreitasbattisti@gmail.com.

RESUMO

As limitações dos recursos financeiros fazem com que gestores e administradores públicos busquem reduzir os custos do setor. A relevância do tema tem origem na necessidade de as organizações públicas permitirem o acompanhamento e a avaliação de sua gestão. Porém, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), principal ferramenta do governo, não evidencia em suas contas o custo de cada atividade. Assim, este artigo tem como objetivo evidenciar a importância da implementação do *Activity Based Costing* (ABC) no setor público, através de uma pesquisa bibliográfica. Em vista dos resultados obtidos pode-se concluir que o custeio ABC se adapta ao setor em virtude de suas peculiaridades, subsidiando a avaliação da qualidade do gasto público.

Palavras- chave: Contabilidade de Custos. Custeio ABC. Custos no Setor Governamental.

ABSTRACT

The limitations of financial resources make managers and public administrators seek to reduce the costs of the sector. The relevance of the theme stems from the need for public organizations to allow monitoring and evaluation of their management. However, the Federal Government's Integrated Financial Administration System (SIAFI), the government's main tool, does not show in its accounts the cost of each activity. Thus, this article aims to highlight the importance of implementing the Activity Based Costing (ABC) in the public sector, through a bibliographical research. In view of the obtained results, it can be concluded that the ABC costing is adapted to the sector due to its peculiarities, subsidizing the evaluation of the quality of public expenditure.

Keywords: Cost Accounting. ABC Costing. Costs in the Government Sector.



1 Introdução

É importante que a Administração Pública Federal saiba quanto custa cada atividade desempenhada em suas Unidades Gestoras (UGs). Para isso, há a necessidade de implantar um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos e serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão.

O controle dos custos vem sendo uma das formas encontradas, pela administração pública, para operacionalizar essa busca. De acordo com Mauss e Souza (2000) os sistemas de custeio tradicionais apresentam grandes distorções na alocação dos custos indiretos aos produtos e serviços prestados, abrindo espaço assim para o *Activity Based Costing* (ABC).

Khoury e Ancelevicz (1999), afirmam a possibilidade de adoção deste sistema de custeio pelas instituições públicas. Ele tem como objetivos principais a obtenção de informações mais aprimoradas dos custos dos produtos e serviços prestados e o de identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas.

Esta pesquisa tem como objetivo mostrar a importância do método de custeio ABC para melhor aplicação de recursos e prestação dos serviços públicos.

2 Referencial teórico

O modelo de gestão utilizado na administração pública prioriza a execução de controles formais e o cumprimento da Lei. No entanto, apenas cumprir a Lei não é suficiente, pois ele tem de ser feito com economia de recursos e com a qualidade dos serviços.

Em 1987, com a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, houve um substancial avanço no controle dos gastos públicos no Brasil. Esse sistema integra os subsistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e fornece informações gerenciais para todos os níveis da Administração Pública, possibilitando o controle completo e efetivo da execução da despesa (GIBBON *et al.*, 2008).

Até o momento não há um sistema de custos pronto e que sirva como modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada, havendo assim a necessidade de adaptar os modelos existentes conforme a complexidade e a realidade de cada organização. (SLOMSKI, 2011).

Assim, o método ABC, que parte da hipótese fundamental de que são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização, parece ser uma estratégia adequada



a ser utilizada, uma vez que são as atividades que geram custos. Um sistema de custo ABC mostra, essencialmente, quais são as atividades e como elas geram os custos.

O Custeio Baseado em Atividades é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos das atividades e as suas respectivas relações com os produtos dentro de uma empresa (MARTINS, 2003). A diferença do ABC em relação aos outros métodos de custeio tradicionais está na maneira como os custos indiretos são tratados. O método ABC identifica, classifica e mensura as maneiras como as atividades consomem os recursos e como os produtos consomem as atividades de uma empresa.

Segundo Slomski (2003), o custeio baseado em atividades é o método que melhor se aplica às entidades públicas, pois a definição de atividades já está consolidada nestas instituições, onde o orçamento público está estruturado em programas, projetos e atividades.

3 Método da pesquisa

O presente estudo pode ser classificado como sendo uma pesquisa qualitativa. Essa abordagem busca entender os aspectos qualitativos através de uma consciência crítica que permite a identificação de bons e maus aspectos do fenômeno analisado (DEMO, 1998). O objetivo desse método de custeio busca minimizar as distorções provocadas pela apropriação dos custos indiretos e também por chegar ao verdadeiro custo dos produtos e serviços prestados pela organização.

De forma prática, a aplicação do ABC pode ser dividida em quatro etapas: (A) identificação das atividades e dos recursos consumidos; (B) identificação e seleção dos direcionadores de custos; (C) atribuição dos custos dos recursos às atividades; e (D) atribuição dos custos das atividades aos produtos ou serviços.

Conforme Brasil (2004), primeiramente deve-se realizar o levantamento das atividades que agregam valor, atividades que não agregam valor, e também das atividades secundárias. As que agregam valor são aquelas que convertem os recursos consumidos em produtos ou serviços. Já as que não agregam valor podem ser excluídas facilmente sem comprometer o produto final, diferente das atividades secundárias que são necessárias para dar apoio às demais.

Seguindo a metodologia, deve-se identificar os direcionadores dos custos. Leone (2000) afirma que estes direcionadores, assim como os rateios tradicionais, se baseiam em medidas de volume. Logo, a escolha de um direcionador que não tem uma relação com a atividade vai criar o mesmo problema da arbitrariedade dos rateios.

A terceira etapa consiste na atribuição dos custos às atividades. Esta deve seguir uma ordem de prioridade de alocação direta, rastreamento e rateio de forma clara e objetiva. Na última etapa é feito o custeamento dos produtos e serviços através dos direcionadores selecionados nas etapas anteriores.

4 Apresentação e discussão dos resultados

A metodologia *Activity Based Costing* (ABC) é a mais adequada a ser utilizada na construção de um sistema de custos para as organizações públicas, devido às características dessas instituições.

Utilizou-se esse método para analisar o custo-benefício do serviço de transporte escolar no município de Sapé/PB (DE FREITAS RÊGO *et al.*, 2007). Outra proposta foi a utilização de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras (PETER *et al.*, 2003). Considerando, assim um amplo campo de pesquisa e produção a ser explorado pela contabilidade, sendo relevante aos gestores públicos.

Os sistemas ABC é um método flexível e adequado a organizações complexas, com processos em constante mudança, compatíveis com altos padrões tecnológicos. Ele é uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também é particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos.

Frente ao exposto, sugere-se que o método de custeio enfatizado neste trabalho é o que melhor se adapta à Administração Pública dadas as características inerentes ao setor. Assim, há expectativa de que o ABC possa ser implantado com sucesso pelas entidades públicas, sendo útil como ferramenta de gestão se utilizada nos processos decisórios, possibilitando a avaliação das atividades desenvolvidas bem como a utilização racional do dinheiro público.

5 Considerações finais

As instituições públicas brasileiras vêm sofrendo alterações em seu modelo de administração, exigindo de seus gestores uma visão voltada para resultados, principalmente no controle dos gastos públicos e na melhoria da qualidade dos serviços prestados.

Desde a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, existe a exigência da utilização de um sistema de custos na esfera pública como forma de garantir a transparência na utilização dos recursos públicos.



Assim, fica evidente a necessidade de se implantar um sistema de custeamento que possa suprir algumas deficiências encontradas na estrutura organizacional do Estado, em que se utiliza apenas o orçamento como meio de planejamento para os gastos públicos. Utilizar apenas o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) ou outros sistemas corporativos isolados, não integrados a um sistema de custos, faz com que as instituições públicas não tenham condições de avaliar em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados alcançados.

Referências bibliográficas

- Brasil, S. A. S. (2004). *Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(34), 63-79.
- Demo, P. (1998). *Pesquisa qualitativa: busca de equilíbrio entre forma e conteúdo*.
- Gibbon, A. R. D. O., Porto, J. A., Caldas, D. M., & Machado, D. G. (2008). *Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS*.
- Khoury, C. Y., & Ancelevicz, J. (1999). *Utilização do sistema de custos ABC no Brasil*. *Revista de Administração de Empresas*, 39(1), 55-63.
- Leone, G. S. (2000). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle*.
- Mauss, C. V., & de Souza, M. A. (2000). *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. Editora Atlas SA.
- Peter, M. D. G. A., Martins, E., Pessoa, M. N. M., & Peter, F. A. (2003). *Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing*. *ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO*.
- de Freitas Rêgo, T., de Sousa Barbosa, E., & Araujo, A. O. (2007). *A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba*. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Slomski, V. (2003). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Atlas.
- Slomski, V. (2011). *Controladoria e governança na gestão pública*. Atlas.