

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DA ADOÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO  
PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL NO MUNDO  
GLOBALIZADO: O EXEMPLO BRASILEIRO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**Autores**

**Antônio Artur de Souza** - Professor Adjunto III da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

**Alisson Maciel de Faria Marques** – Funcionário da Secretaria da Saúde de Belo Horizonte (MG).

**Luciana Stransky Ferreira** – Funcionária da Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais.

**Ewerton Alex Avelar** – Pesquisador (UFMG).

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DA ADOÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO PARA A  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL NO MUNDO GLOBALIZADO: O EXEMPLO  
BRASILEIRO**

**Tipificación:** Conclusiones o avances de proyectos de investigación

**RESUMO**

Este artigo apresenta uma discussão sobre o emprego de sistemas de custeio pela Administração Pública brasileira, obrigatório segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Demonstra, também, que essa obrigatoriedade é condizente com o movimento de Reforma do Estado iniciado em 1995. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários da pesquisa do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal (PNAGE). Os resultados reforçam a importância do tema para a moderna Administração Pública, e conclui que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de sistemas de custeio.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração pública, contabilidade gerencial, sistemas de custeio, globalização, sistemas de informações

## 1. INTRODUÇÃO

Durante as duas últimas décadas do século XX, o Brasil passou por intensas transformações nos campos político, econômico e social, tais como: o retorno da democracia, a abertura e a estabilização da economia, e a estruturação de políticas públicas universais. Tais transformações possibilitaram, ao final dos anos 1990, o início do processo de Reforma do Estado na Administração Pública. Os níveis de governo, até então, estavam desenhados e funcionando nos moldes weberianos (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Pode-se dizer que os avanços nesses campos evidenciaram que a Administração Pública brasileira não estava acompanhando o processo de modernização obtido nas políticas públicas. Segundo Bresser-Pereira (2001), no sentido de alinhar o país ao movimento mundial de Reforma do Estado, o presidente Fernando Henrique Cardoso iniciou o processo de reforma da Administração Pública. Conforme o referido autor, a Administração Pública brasileira modelava-se, ainda, segundo modelo proposto por Max Weber, detalhado adiante, que propunha, principalmente, mecanismos para o controle dos meios. O modelo gerencial proposto na reforma, entretanto, detém como premissa fundamental a mudança do foco para o resultado por meio da inclusão de mecanismos gerenciais.

Durante esse processo, destaca-se a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000, orientada para a contenção dos gastos públicos das esferas subnacionais de governo. O descumprimento desta lei acarreta implicações penais, atendendo aos princípios de um mundo globalizado, ditado pelo Consenso de Washington. Planejar e controlar custos passaram a ser tarefas dos governantes e administradores públicos. Um dos principais avanços gerenciais propostos pela LRF é a implantação de um sistema de custeio na Administração Pública. Os sistemas de custeio, também denominados sistemas de custos, são parte integrante, ou subsistemas, dos Sistemas de Informações Contábeis (SICs), os quais são responsáveis pelo fluxo e pelo controle das informações contábeis geradas pelas organizações em geral, inclusive as públicas (MOSCOVE et al., 2002).

Nesse sentido, configura-se como objetivo desse artigo discutir a relevância de sistemas de custeio para a Administração Pública em um contexto de economias globalizadas. Será feita uma discussão apresentando o caso brasileiro, usando dados da pesquisa do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados e do Distrito Federal (PNAGE). O foco principal é nos estados, tendo em vista a mudança de paradigma proposta pelo modelo da Administração Pública Gerencial. A metodologia adotada foi a pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários, tomando como base os dados da PNAGE.

Este artigo está estruturado em cinco seções, sendo a primeira essa introdução. A segunda seção resume a evolução da Administração Pública do modelo patrimonial até o gerencial, o que é base para a discussão dos custos na atualidade. Os principais conceitos que devem ser observados em relação aos custos e aos SICs, tendo por base a literatura especializada, são apontados na terceira seção. A quarta seção apresenta

uma discussão sobre os custos na Administração Pública. Ao final são apresentadas as conclusões do trabalho.

## **2. A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL**

A Administração Pública pode ser entendida como todo o aparelhamento pré-ordenado à execução das decisões políticas (SILVA, 2004). Esse aparelhamento é composto pelo conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos à disposição do Estado na execução de suas funções. As funções do Estado são divididas entre os três Poderes propostos por Montesquieu em sua teoria dos pesos e contrapesos: Executivo, Legislativo e Judiciário. Assim, a estruturação da Administração Pública está intimamente ligada à organização política adotada pelo país.

O Brasil é um estado federativo dividido em três níveis ou esferas de governo, a saber, União, Estados e Municípios, além de um Distrito Federal. O federalismo pode ser entendido com um sistema de organização político-administrativa cujo poder e autoridade são distribuídos entre as instâncias de governo de forma constitucionalmente definida e assegurada, garantindo que os governos nacional e subnacionais sejam independentes na sua esfera própria de ação (ALMEIDA, 1996). É em cada uma dessas esferas de governo que a Administração Pública se estrutura.

No contexto federativo, a descentralização é peça fundamental para que haja a redistribuição dos núcleos de poder, gerando uma maior distribuição do poder decisório anteriormente centralizado (Lobo, 1990). Existem, então, três vertentes de descentralização. A primeira é da administração direta para a indireta e refere-se à criação de empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias e fundações, sob a justificativa de agilizar as ações governamentais. A segunda vertente diz respeito às relações entre os níveis de governo. Por fim, a terceira e última examina a transferência de funções, dantes executadas somente pelo setor público, e que, julga-se, poderiam ser melhor executadas exclusivamente ou em cooperação com o setor privado (do Estado para a sociedade civil). No Brasil, a Administração Pública Brasileira subdivide-se em Administração Direta (por exemplo, os Ministérios), a Administração Indireta (por exemplo, as empresas públicas) e a Administração Fundacional (por exemplo, as Fundações de Pesquisa), nos três níveis hierárquicos, descentralizados em maior ou menor grau (SILVA, 2004).

Desde a criação do federalismo brasileiro com a proclamação da República, em 1889, até o final da República Velha, a Administração Pública brasileira pode ser considerada "patrimonialista". Segundo Bresser-Pereira (1998), o patrimonialismo pode ser entendido como a incapacidade ou a relutância de o dirigente distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados. Isso quer dizer que durante todo o período imperial e, em menor medida, durante toda a primeira república, o patrimônio público brasileiro confundia-se com o patrimônio privado de quem administrava o país. De uma forma mais incisiva, as pessoas que administravam o país provinham do patrimônio público a sua renda.

A passagem para o modelo burocrático só iniciar-se-ia no país durante o primeiro governo de Getúlio Vargas, em 1930. O modelo burocrático, tal como preconizado por Max Weber (*apud* BARBOSA; NARDIN, 2002), associa-se a um tipo de estrutura de autoridade que só alcança sua plenitude a partir do capitalismo. Isso porque a burocracia está associada ao que o autor chamou de dominação racional-legal. Nesse tipo de dominação, um agrupamento social administra utilizando o princípio de “competência” e se estabelece segundo regras, estatutos, regulamentos, da documentação, da hierarquia funcional, da especialização profissional, da permanência obrigatória do servidor na repartição durante determinado período de tempo e da subordinação do exercício dos cargos a normas abstratas.

A principal iniciativa do governo, no período, foi a criação do Departamento Administrativo do Setor Público (DASP). A criação do DASP tem um significado importante porque, mais que representar a institucionalização da necessidade da reforma da Administração Pública brasileira, esse departamento detinha atribuições claras e específicas. Algumas de suas principais realizações foram: o ingresso no serviço público por concurso público, o estabelecimento de critérios uniformes de classificação dos cargos e a padronização das compras (BRESSER-PEREIRA, 2001). Observa-se a preocupação com as compras esteve presente desde a primeira reforma da Administração brasileira. Afinal, esse setor das compras constitui, segundo o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, um “submundo” próprio dentro das organizações públicas.

Esse movimento de reforma iniciado em 1930 foi interrompido com o fim do governo de Getúlio Vargas e retomado somente em 1967, durante o regime autoritário dos militares. Neste momento, já apresentava um cunho mais gerencial (ABRUCIO, 1997). Destaca-se o Decreto-Lei 200 que fortaleceu e flexibilizou o sistema de mérito e flexibilizou o sistema de compras do Estado (*op. cit.*), reforçando a preocupação com o controle das compras estatais.

A construção desse modelo de Administração foi fundamental para o andamento do Estado Nacional Desenvolvimentista reproduzido durante o governo militar no Brasil. Isso porque o modelo garante o controle dos meios, fundamental em períodos de altos investimentos estatais.

A crise no modelo weberiano começaria em meados da década de 1970, com a palavra de ordem pela Reforma do Estado. Segundo Abrúcio (1997), quatro fatores econômicos e sociais contribuíram para esse processo. O primeiro foi a crise econômica mundial, ocasionada pelas sucessivas crises do petróleo. Segundo, a crise fiscal gerada pela falta de recursos para financiamento dos déficits estatais, colocando em xeque o modelo keynesiano de intervenção do estado na economia e o Estado de Bem Estar Social (*Welfare State*). O acúmulo de atividades dos estados no período pós-guerra, identificado como uma crise de “ingovernabilidade” é o terceiro fator. Por fim, as mudanças tecnológicas e na lógica dos sistemas produtivos.

Na década de 1980, após a recessão proveniente das sucessivas crises do petróleo da década anterior, a necessidade de uma reforma do aparelho estatal eclodiu no Brasil. Estruturada em uma administração burocrata, classificada por Osborne e

Gaebler (1997) como lenta, ineficiente e impessoal, mais preocupada com os meios que com os resultados, inspirada no modelo burocrático, a Administração Pública brasileira precisou, desse modo, adaptar-se a um ambiente globalizado que mudava rapidamente. As transformações que ocorriam no ambiente externo da Administração Pública demandavam um posicionamento gerencial do Estado que o modelo weberiano não conseguia atender. Na acepção de Osborne e Gaebler (1997), o modelo burocrático se desenvolveu em uma sociedade de ritmo mais lento, quando as mudanças ocorriam com menor rapidez. O mundo atual é de mudanças rápidas; vive-se em um mercado global, que impõem pressões enormes às instituições econômicas e onde os consumidores têm acesso amplo à informação e, conseqüentemente, maior poder de escolha e da qualidade dos serviços públicos que querem. Isso demanda um outro posicionamento do Estado: mais gerencial e menos controlador, focado nos resultados e não nos meios, baseado na estratégia da eficiência.

No Brasil, a Reforma do Estado, iniciada em 1995, foi conduzida pelo governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso. Por meio do Ministério de Administração e Reforma do Estado (MARE), o presidente estabeleceu o Plano Diretor da reforma (ABRUCIO, 1997). No bojo dessas mudanças administrativas, destaca-se a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101 de 4 de maio de 2000).

É importante salientar que essa legislação segue a direção apontada pela Reforma do Estado, sendo um dos pontos principais do *Consenso de Washington* (apud BARBOSA; NARDN, 2002), que uniformiza as diretrizes globais a serem seguidas pelos países de industrialização tardia. Esse documento determina as principais ações a serem seguidas pelos países de industrialização recente para alcançar o desenvolvimento. Essa Lei foi elaborada no intuito de controlar os gastos públicos, principalmente das esferas subnacionais, em tese, mais clientelistas que a União.

Para fins desse trabalho, destaca-se, no texto da Lei, o parágrafo terceiro do art. 50 que dispõe “A Administração Pública manterá um sistema de custos que permitirá a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Em linhas gerais, o sistema de custos pode ser definido como um subsistema dos SICs (MOSCOVE *et al.*, 2002).

O objetivo de um sistema contábil de custos é acumular os custos de produto, de tal forma que os agentes gerenciais envolvidos no processo produtivo possam estabelecer os preços dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras (WARREN *et al.*, 2001). Além disso, esse sistema melhora o controle ao fornecer dados sobre os custos incorridos em cada departamento ou no processo de produção, a fim de orientar a tomada de decisão das organizações. O sistema de custos será discutido na próxima seção.

### 3. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E DE CUSTOS

A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das organizações, sua evolução e mutações, com o objetivo de fornecer informações para a tomada de decisão e o controle das entidades (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Distinguem-se, para fins didáticos, dois grandes eixos: a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Financeira se relaciona diretamente com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização (ATKINSON *et al.*, 2000). Esse processo é muito influenciado pelas autoridades, pois são elas que estabelecem os padrões regulatórios. Ainda segundo Atkinson *et al.* (2000), a Contabilidade Gerencial está relacionada ao fornecimento de informações para administradores e/ou usuários internos, isto é, para aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.

Existe uma ligação fundamental entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: a Contabilidade dos Custos. A Contabilidade de Custos surgiu da necessidade de avaliação dos estoques produzidos pelas indústrias, com o advento da Revolução Industrial do século XVIII. Sua principal função é conjugar a utilização dos fatores produtivos à matéria-prima, estabelecendo o custo das mercadorias produzidas, viabilizando a avaliação dos estoques para a Contabilidade Financeira.

O uso da Contabilidade de Custos, porém, possibilitou que ela assumisse, com o passar do tempo, funções gerenciais. Assim, segundo Maher (2001), ela passou a fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, ainda, a monitorar o ocorrido, comparando-o com o previsto e projetando o futuro. Suas informações são vitais para o ganho de competitividade das organizações privadas.

A estimativa dos custos objetiva mensurar todos os custos envolvidos na produção de um determinado produto ou serviço, o que compreende todos os materiais diretos e as atividades requeridas para tal produção. Os riscos nessa tarefa são normalmente relacionados a erros na preparação das estimativas. Deste modo, tornam-se importantes também a precisão e a completude das informações utilizadas.

A estimativa e a alocação dos custos não são tarefas simples, devido, principalmente, ao enorme volume de informações produzido pelas empresas. Para isso é essencial o uso dos sistemas de informações. Nas organizações, as informações são geradas nos mais diversos setores (departamentos). A todo momento a empresa gera um fluxo de informações em seu ambiente interno, que é influenciado pelo ambiente externo. Nesse contexto de fluxo informacional, o profissional responsável pelos custos precisa de todas as informações possíveis de forma rápida, concisa e sistematicamente organizada.

Para que seja considerada adequada, de acordo com Stair (2006), a informação deve ser: (a) precisa (não ter erros); (b) completa (conter todos os fatos importantes); (c)

econômica (ter custo de produção relativamente baixo, que seja compensado pelos benefícios gerados); (d) flexível (ser passível de utilização para diversas finalidades); (e) confiável (ser gerada a partir de dados fidedignos ou ser de fonte confiável); (f) relevante (ser importante para o tomador de decisões); (g) simples (não ser exageradamente complexa, sofisticada e detalhada); (h) em tempo (ser disponibilizada para o tomador de decisão no momento necessário); e (i) verificável (ser passível de verificação em termos da fonte, dos dados que lhe deram origem e dos procedimentos utilizados para o processamento).

As decisões em uma empresa são complexas, inter-relacionadas e dependem de uma análise conjunta de seus diferentes níveis (estratégico, gerencial e operacional) para que o resultado desejado seja alcançado. Devido à necessidade de integrar e tratar as informações, a utilização de um sistema de informações eficaz se torna obrigatória, uma vez que esses sistemas são conjuntos de componentes inter-relacionados, trabalhando juntos para, entre outras funções, facilitar a análise e o processo decisório nas organizações (LAUDON; LAUDON, 1999).

Para suprir as necessidades de informação das organizações, torna-se necessária a utilização de um sistema de informações que auxilie na tomada de decisão. Laudon e Laudon (1999, p. 4) definem Sistema de Informações (SI) como um “conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações”. Esses sistemas são compostos por pessoas, organizações e tecnologia, sendo um erro descrevê-los apenas em termos de computadores.

Os SIs são alimentados com dados que, depois de processados, fornecem informações necessárias à organização, dentre as quais aquelas relativas aos custos. Quando os usuários dos sistemas utilizam as informações disponibilizadas para a tomada de decisão ou quando agregam valor a elas, transformam-nas em um conhecimento útil para a organização e para seus membros. Desta forma conseguem adquirir e manter vantagens competitivas sobre os concorrentes.

Os Sistemas de Informações Contábeis (SICs) são subsistemas dos SIs e têm como matéria-prima as informações contábeis geradas pelos departamentos das organizações. Na acepção de Moscovice *et al.* (2002,) os SICs podem ser entendidos como um conjunto ordenado de subsistemas que funcionam para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis para fins de planejamento, tomadas de decisão e controle. As informações referentes aos custos compõem um dos subsistemas dos SICs, fornecendo informações imprescindíveis à tomada de decisão nas organizações.

Para o mesmo autor, são funções principais dos SICs: (a) coletar, registrar, armazenar e padronizar as transações contábeis; (b) possibilitar o aumento do alcance dos controles internos e externos das informações contábeis; (c) aumentar a eficiência das organizações. De fato, a utilização de SIC possibilita agilidade e confiabilidade na informação contábil gerada para a tomada de decisão e o controle, com a ressalva da



segurança no processamento e distribuição dessa informação. Na próxima seção será discutido o uso desses conceitos para a Administração Pública.

#### **4. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL E O SISTEMA DE CUSTOS**

Na evolução da Administração Pública brasileira a criação de um sistema de controle dos custos somente foi contemplada com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Destaca-se que essa Lei foi promulgada no último movimento de Reforma do Estado e atendeu às exigências externas de um mundo globalizado. Serão utilizados dados obtidos da pesquisa realizada pelo PNAGE, coordenada pelo Ministério do Planejamento, com a participação dos próprios estados e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), apontados por Abrucio (2004), para a análise da situação dos estados membros da federação brasileira como *proxy* da realidade da Administração Pública brasileira.

Em termos de custos, a principal preocupação dos dois primeiros movimentos de Reforma do Estado realizados no Brasil contemplou prioritariamente a modernização e a flexibilização do processo de compras. Entretanto, a modernização tecnológica não parece ter chegado ainda nesse processo. De fato, o PNAGE aponta que menos da metade dos estados, 44,4%, utiliza sistema de compras eletrônicas. Além disso, conforme salienta Abrucio (2004), falta uma política que planeje melhor como dar conta do fluxo de bens que o nível estadual de governo já dispõe e o que ele precisa comprar.

Ante a obrigatoriedade legal do uso dos Sistemas de Custos, imposta pela LRF, proposta pelo terceiro movimento de Reforma, o PNAGE constata uma realidade na qual os estados não consideram essa imposição. De fato, a pesquisa aponta que 85,2% dos estados não adotam centros de custos. Esses números são preocupantes porque a implantação de centros de custos é a fase embrionária da implantação dos sistemas de custeio.

Um ponto importante para a implantação de sistemas de custeio, conforme explicado, refere-se à utilização de sistemas de informações. Essa necessidade, infelizmente, também não é realidade na maioria dos estados. Abrucio (2004) constata que, por muitas questões, não há informações disponíveis e, em outros casos, as informações estão extremamente fragmentadas. Outro dado da pesquisa aponta que 85,2% dos estados não têm planejamento prévio das suas ações em Tecnologia da Informação.

A questão do controle interno também não está estruturada no âmbito da Administração Pública. O PNAGE demonstra que só há carreiras de controle interno em 55,6% dos estados nacionais. O sistema de controle interno não está sendo utilizado como um mecanismo de aperfeiçoamento da gestão pública, onde há o predomínio do formalismo (ABRUCIO, 2004). Prova disso é que, pela pesquisa, não há interação entre o controle interno e a gestão em 85,1% dos estados.

Esses dados comprovam outra dura realidade da Administração Pública, de que as tecnologias de gestão, no mais das vezes, vêm sendo subutilizadas pelos governos estaduais. Sua utilização torna-se um eixo de desafios particularmente importante no que

se refere ao uso de ferramentas para otimizar a eficiência e a eficácia administrativa numa era de escassez de recursos, o que poderia ser obtido com políticas mais consistentes de desburocratização, centros de custos e controle de ações terceirizadas (ABRUCIO, 2004).

Os dados espantam, uma vez que os sistemas de custos e de informações são imprescindíveis a uma Administração Pública, que, passados dez anos do início do movimento, quer se configurar como gerencial. Dada a intermitente escassez de recursos públicos, por causas que não serão tratadas nesse artigo, é obrigação de uma Administração Pública a necessidade de otimização do gasto público. Isso não só obedecendo ao Princípio da Constitucional da Eficiência da Administração Pública (*caput* do artigo 37 da Constituição Federal).

Emílio Albi (*apud* Tristão, 2003) salienta o uso dos seguintes princípios pela Administração Pública: o Princípio da Economia, que garante o menor custo; o da Eficiência, que garante a melhor relação custo-benefício; e o da Efetividade, que garante o alcance dos objetivos propostos. Os três princípios, então, complementar-se-iam na garantia de bons níveis de qualidade do gasto público.

Há que se destacar, também, o papel dos sistemas de custos em relação à questão orçamentária. Tristão (2003) ressalta a importância macroeconômica do orçamento como delimitador da quantidade de recursos financeiros disponíveis dentro do qual uma Administração Pública responsável deve executar seus gastos. Os sistemas de custos possibilitam bons níveis de qualidade do gasto público, por garantir informações consistentes, oportunas e fidedignas à Administração Pública sobre seus gastos, e, paralelamente, por permitir que o controle da execução financeira com a dotação orçamentária disponível.

Em última instância, a utilização dos sistemas de custeio permitirá um aperfeiçoamento dos mecanismos de *accountability* (ABRUCIO, 2004). Isso porque garantiria uma maior transparência do uso dos recursos públicos e a avaliação dos governantes pelos cidadãos, por meio da disponibilização das informações relativas os gastos executados pelos governos, na execução das suas funções. Em última instância, os sistemas de custeio permitiriam aquilo que Abrucio (2004) chama de estímulo à ação cooperada entre os atores intergovernamentais, uma vez que essas informações estimulariam a formação de parceria entre os entes.

A execução das políticas públicas, como as de saúde, por exemplo, também seria afetada pela utilização dos sistemas de custos. Isso porque a sua utilização permitiria observar os diferentes valores dos serviços de saúde produzidos pelos Hospitais da rede pública e filantrópica nos diversos pontos da federação brasileira, evidenciando, para os administradores locais e regionais, as especificidades de cada região e possibilitando uma intervenção específica em cada localidade.

Podem ser citados dois exemplos brasileiros. Um deles é o Programa de Fortalecimento e Melhoria da Qualidade dos Hospitais do SUS-MG, do Governo do Estado de Minas Gerais. Esse programa consiste na formalização de um contrato, assumido pelas instituições públicas e filantrópicas que participam do programa, em contrapartida ao repasse de recursos financeiros pelo governo daquele estado. Dentre os

compromissos assumidos, as instituições participantes devem dispor de Sistemas de Custos e de Gerenciamento de Materiais e Suprimentos, com vistas à otimização dos recursos públicos investidos naquela instituição.

Em um outro exemplo, Miranda Filho (2003), investigando os sistemas de custo na Secretaria da Fazenda do Governo da Bahia, demonstrou a aplicabilidade dos fundamentos teóricos e empíricos de aferição de custos no setor público. Isso sinaliza positivamente para a possibilidade do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e para a construção dos sistemas públicos de informações de custos.

## 5. CONCLUSÕES

Este artigo apresentou uma discussão sobre a utilização de sistemas de custeio pela Administração Pública Brasileira, obrigatória segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esses sistemas são entendidos como subsistemas dos SICs que, por sua vez, podem ser entendidos como um conjunto ordenado de subsistemas que funcionam para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações contábeis. Os sistemas de custeio são normalmente essenciais para fins de planejamento, tomada de decisão e controle da Administração Pública, uma vez que permite o controle mais efetivo do gasto público.

Além disso, este artigo também demonstra que essa utilização de sistemas de custeio é condizente com o movimento de Reforma do Estado iniciado em 1995. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada com base em dados secundários. Os resultados reforçam a importância do tema para a moderna Administração Pública. Tomando como base os dados da pesquisa do PNAGE, foi possível concluir que a maioria dos estados brasileiros ainda não dispõe de informações de custos e de sistemas de custeio. Isso permite a compreensão de que um dos grandes desafios traçados para que o serviço público consiga cumprir as exigências da LRF é o conhecimento dos custos das atividades desenvolvidas.

O custo foi aqui entendido como um desembolso de caixa, ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o compromisso de produção, representando um benefício usado imediatamente ou diferido para um período de tempo futuro. Se o benefício for usado imediatamente, então o custo será uma despesa, tal como a despesa de salário. Se o benefício for diferido, então o custo será um ativo, tal como um equipamento. Quando o ativo é usado, é reconhecido como despesa, tal como a despesa de depreciação (WARREN *et al.*, 2001).

Este artigo destacou a importância da implantação de um sistema de custeio na Administração Pública brasileira, tendo em vista a necessidade de otimização e qualificação do gasto público. Os governantes e os administradores públicos precisam dispor de informações de custos para os processos de planejamento e controle. Aliado a isso, o controle dos custos permite um maior controle orçamentário dos gastos e a sua adequação à LRF. Isso constitui grande avanço gerencial para a Administração Pública brasileira e soa coerente com o caráter gerencial proposto pelo movimento de Reforma do Estado.

Portanto, embora o movimento de Reforma do Estado tenha sido iniciado em 1995, a modernização ainda não chegou a se efetivar plenamente na Administração Pública brasileira, principalmente no que se refere aos estados membros da federação brasileira, conforme apontaram os dados do PNAGE. Nesse sentido, a discussão apresentada neste artigo sugere a realização de outros estudos que tenham como foco os municípios brasileiros. É importante salientar que o cenário que será constatado nos municípios apresentar-se-á como pior que o dos estados, em termos de sistemas de custeio, tendo em vista a pouca capacidade de financiamento desses entes federativos.

Defendeu-se, nesse trabalho, a posição de que a implantação de sistemas de custeio é vital para o avanço do estado gerencial. Tais sistemas possibilitam um maior controle social dos resultados pela população, pois permite a avaliação da eficiência dos governantes, bem como uma maior qualificação do gasto público.

Em um contexto de economias de mercado globalizadas, a Moderna Gestão necessita ampliar o controle orçamentário para promover a eficiência nos gastos. Nesse sentido, os governos precisam criar condições e políticas públicas que favoreçam a competitividade dos produtos nacionais frente à produção mundial, principalmente, aos produtos asiáticos, dentre os quais destacam-se os produtos chineses.

A principal crítica remanescente, entretanto, é que a LRF, infelizmente, não dispõe os prazos e as implicações penais para a implantação de sistemas de custeio, o que deixa essa implantação à mercê do poder discricionário do administrador público. Como não há prazos, então esses administradores públicos podem não considerar os sistemas de custeio como prioridade. Essa afirmativa é corroborada pela pesquisa do PNAGE.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. "O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública: Um Breve Estudo sobre a Experiência Internacional Recente". Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, *Cadernos ENAP*, n. 10, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Os laços federativos brasileiros: avanços, obstáculos e dilemas no processo de coordenação intergovernamental*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Reforma do Estado no federalismo brasileiro e a articulação entre o governo federal e os estados: o caso do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados*. IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Madrid: CLAD, 2004
- \_\_\_\_\_. & COSTA, Valeriano Ferreira. *Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Pesquisas, n.12, 1998.
- ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. "Federalismo e políticas sociais". In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz de Barros (Org.). *Descentralização e políticas sociais*. São Paulo: FUNDAP, 1996. p.57-76.
- ATKINSON, Anthony A; KAPLAN, Robert S; BANKER, Rajiv D; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, Ricardo; e NARDIN, Marcelo. "Crescer e Distribuir: Uma Pauta para o BNDES". In.: MONTEIRO FILHA, Dulce Corrêa; MODENESI, Rui Lyrio (orgs.). *BNDES, um banco de idéias: 50 anos refletindo o Brasil*. Rio de Janeiro, BNDES, 2002. p.355-370.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Do Estado Patrimonial ao Gerencial*. In.: *Brasil: Um Século de Transformações*. Pinheiro, Paulo Sérgio; Sachs, Ignacy; e Wilhelm, Jorge (orgs.). São Paulo: Companhia das Letras. 2001.
- \_\_\_\_\_. "Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado". In: *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Orgs. Pereira, Luiz Carlos Bresser; e Spink, Peter Kevin. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- KUGELMAS, Eduardo. "A evolução recente do regime federativo no Brasil". In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (Org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates, n.22, v.1, abr., p.29-50, 2001.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. *Sistemas de informação*. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LOBO, Thereza. "Descentralização: conceitos, princípios, prática governamental". *Cadernos de pesquisa*, São Paulo, n.74, p.5-10, ago. 1990.

MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001. 905p.

MIRANDA FILHO, Carlos R. *Sistemas de Custos na Administração Pública: uma Análise das Proposições Teóricas Atuais à Luz da Realidade Institucional - O Caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. 2003. 156f. Dissertação de (Mestrado) – Núcleo de Pós-Graduação em Administração, UFBA, 2003.

MOSCOVE, Stephen A; SIMKIN, Mark G; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002 451 p.

OSBORNE, David E.; GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH comunicação, 9 ed. 1997. 436p.

SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed., ver e atual. nos termos da Reforma Con São Paulo: Malheiros, 2004. 900p.

STAIR, Ralph M., REYNOLDS, George W. *Princípios de Sistemas de Informação – uma abordagem gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

TRISTÃO, Débora Geórgia. *Gestão Estratégica de Custos e sua implicação para a Administração Pública*. 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: USP, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; & FESS, Philip E. *Contabilidade gerencial*. 6.ed São Paulo: Pioneira, 2001.