

A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Carolina Cunha Machado*

Paulino Tsurushima**

Talita Brizzi***

Luis Marcelo Martins****

RESUMO:

Independentemente de ser pública ou privada, a gestão dos recursos financeiros é de suma importância para o sucesso de qualquer empresa. A obtenção de resultados passa por uma boa gestão dos custos. Desta forma, o presente trabalho discute a importância da aplicação de um modelo de gerenciamento de custos na Administração Pública, visando melhor analisar, controlar, organizar, planejar e financiar os gastos do Estado, de forma a contribuir para o sucesso de uma gestão. Tentar-se-á demonstrar uma nova base de pensamento sobre a forma de como se pode efetuar o gasto do dinheiro público, para que este seja melhor gerenciado, e assim, estrategicamente, se possa aplicá-lo para o bem-estar social. Desta forma, é abordado como o bom uso do dinheiro público (Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Diretrizes Orçamentárias) por parte de uma pessoa, que pode significar a voz de um povo cheio de esperanças pela mudança, pode trazer grandes benefícios para a sociedade.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão de Custos; Administração Pública; Economicidade.

ABSTRACT:

Whether public or private, the management of financial resources is of utmost importance for the success of any enterprise. The obtainment of results depends on good cost management. In view of this, this work discusses the importance of applying a cost management model to the public administration, aiming at a better analysis, control, organization, planning and financing of state spending in such a way as to contribute to the success of a given administration. This work is an attempt to demonstrate a new view on how to spend public money in a better managed way so that it can be used for the benefit of society. It will be discussed how the good use of public money (Fiscal Responsibility Law and Budget Directrices Law) by a person, who can mean the voice of a people full of hopes for changes, can bring great benefits to society.

KEYWORDS: Cost Management; Public administration; Economicability

1. INTRODUÇÃO

Não obstante o preconceito de que uma entidade pública (prefeitura, governo estadual ou federal, além de outras) não se caracteriza como empresa, a gestão dos recursos financeiros deve ser tratada de forma isonômica, uma vez que, cada vez mais, se impõe ao gestor público uma aplicação adequada e coerente dos recursos advindos das arrecadações.

* Economista pela Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de Cornélio Procópio-PR. Pós-graduação em Controladoria e Auditoria pelo IEPE - Instituto de Ensino, Pesquisa e Extensão. *E-mail:* laneyraine@yahoo.com.br

** Administrador pela Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de Cornélio Procópio-PR. Pós-graduação em Controladoria e Auditoria pelo IEPE - Instituto de Ensino, Pesquisa e Extensão. *E-mail:* paulino19@yahoo.com.br

*** Contadora pela Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de Cornélio Procópio. Pós-graduação em Controladoria e Auditoria pelo IEPE - Instituto de Ensino, Pesquisa e Extensão. *E-mail:* talitabrizzi@yahoo.com.br

**** Administrador. Especialista em Administração Financeira. Mestre em Administração Financeira pela UNOPAR. Mestre em Administração (UEL). Consultor de Empresas. Docente de graduação e pós-graduação na UniFil – Centro Universitário Filadélfia. *E-mail:* administracao@filadelfia.br.

1.1. Conceito de administração pública

Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado com vistas à realização de seus serviços, objetivando a satisfação das necessidades coletivas. Trata do gerenciamento dos serviços públicos, ou seja, significa não só prestar o serviço, mas também dirigir, governar, diligenciar, com o objetivo de obter um resultado útil para a coletividade.

Sendo assim, pode-se entender que a Administração Pública executa o chamado Serviço Público, indispensável à sociedade organizada. Nesta linha, Celso Antonio Bandeira de MELLO, em seus apontamentos na REVISTA DOS TRIBUNAIS “*Elementos de Direito Administrativo*” (1981) destaca que “O interesse público, que à administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros. É obrigada a desenvolver atividade contínua, para perseguir suas finalidades públicas.” Desta forma, vale dizer que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamado de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem ao interesse público.

A Administração Pública, como todas as organizações, baseia-se em uma estrutura hierarquizada. É fundamentada em uma estrutura de poder, com relação de subordinação entre órgãos e agentes, com distribuição de funções e graduação de autoridade. A sua organização, circunscreve-se ao poder executivo, nas suas três esferas.

1.2. Administração pública municipal

É crescente a importância dos municípios no financiamento e nos gastos do setor público brasileiro; contudo, pouco se conhece do papel desta esfera de governo no debate fiscal do país, e há muito preconceito sobre a eficiência e eficácia das gestões locais. Primeiramente, há um certo erro em acreditar que todo governo deveria se auto-sustentar, mesmo aqueles de menor escala e em regiões mais pobres, o que não ocorre nem mesmo em países mais desenvolvidos. Segundo, os tributos típicos de governos locais – especialmente os que incidem sobre o patrimônio e diversas taxas – são os que apresentam maior dificuldade para gerenciamento e exploração de seu potencial. Terceiro, em um país de dimensões continentais e profundas disparidades territoriais, funcionais, econômicas e sociais, tende a faltar informações atualizadas e precisas para instrumentalizar qualquer processo.

De forma geral, ainda se acredita que as prefeituras dependem, basicamente, de transferências repassadas pelas esferas superiores. No entanto, após a Constituição de 1988, houve um forte incremento da arrecadação municipal própria e muito já se investiu na melhoria da máquina fazendária, com soluções criativas, ainda que localizadas. Por exemplo, muitos municípios cobram, há muito tempo, IPTU, taxas e, até mesmo ISS, usando guias de recolhimento com código de barras e leitura óptica, recursos modernos da informática que até o momento não são utilizados por alguns setores da máquina fazendária federal.

1.3. Lei de responsabilidade fiscal na administração pública

A Lei de Responsabilidade Fiscal resgatou a preocupação com a limitação de gastos e com a implantação de uma contabilidade de custos no setor público. Ela determina o

controle de alguns gastos específicos, como por exemplo, pessoal e serviços de terceiros, estabelecendo um patamar em relação à receita arrecadada do período. A solução para verificar deficiências e ingerências sobre os gastos públicos deve ser a análise pormenorizada dos custos e gastos, identificando as atividades essenciais e as supérfluas para a manutenção das atividades públicas.

Esta Lei estabeleceu a introdução de normas relativas ao controle de custos junto à Lei de Diretrizes Orçamentárias, conduzindo à preocupação em se ter uma contabilidade de custos em comunhão com o corte de gastos; caso contrário, passa a existir o risco de se estar realizando cortes nos programas essenciais, em detrimento de programas não fundamentais para a manutenção da qualidade dos serviços, o que não é o objetivo da Lei. Assim, a estruturação ou a adequação de uma contabilidade de custos ajustada, que mostre o correto consumo de recursos em determinado projeto, deve ser prioritária, pois evita cortes lineares de orçamento.

2. A IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS

A busca da eficiência e produtividade nas relações humanas tem despertado estudos voltados para a aplicação racional dos recursos, sejam materiais ou financeiros. Para que o Estado consiga atingir seu objetivo principal (a prestação de serviços públicos à sociedade), é preciso ser administrado, organizado, planejado e financiado (SILVA e PEREIRA, 2003).

Gestão pode ser definida como toda parcela de recursos que deva ter demonstrações, acompanhamentos e controles distintos. É o ato de gerenciar a parcela do patrimônio sob responsabilidade de uma determinada unidade. Permite o controle individual ou em conjunto, de todas as entidades geridas. Os gestores públicos contam com alto grau de subjetividade na interpretação dos critérios, onde, muitas vezes, confundem “discricionariedade” com “arbitrariedade”.

Um dos princípios da administração pública é a chamada “economicidade”, que deve estar estreitamente ligada a um sistema gerencial que forneça informações adequadas de custos.

A manutenção da dívida pública desvia recursos que seriam melhor empregados em investimentos produtivos. GONÇALVES (2001, p.58) *apud* SILVA e PEREIRA (2003, p.2) possui uma visão singular sobre como o Estado deve gerenciar seus recursos.

Num país como o Brasil, nunca é demais lembrar alguns problemas que afetam a nossa sociedade: uma distribuição de renda das mais perversas do mundo; as diferenças no nível de desenvolvimento entre as regiões; e um endividamento público assustador, que acarreta profunda escassez de recursos para investimentos. Tais recursos devem ser otimizados ao máximo, como forma de, ao menos, minimizar esse quadro desolador.

Contudo, o sistema de gerenciamento de custos no setor público ainda se encontra incipiente. De acordo com SILVA e PEREIRA (2003), saber a própria dimensão do Estado seria de fundamental importância para a análise dos gastos públicos, bem como também saber o quanto irá se onerar a sociedade através de impostos.

Desta forma, torna-se essencial uma administração pública gerencial, voltada para as demandas dos usuários, a partir de um planejamento permanente. Este trabalho propõe que através da gestão de custos, por meio de sistema de custeamento, o Estado possa gerenciar seus gastos, otimizando os recursos escassos e buscando minimizar custos, sem comprometer o serviço prestado.

2.1. Controle e orçamento na contabilidade pública

Segundo LEONE (1996, p.18) *apud* SILVA e PEREIRA (2003, p.3) a contabilidade de custos refere-se:

Às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com as operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

Um sistema coerente de contabilidade pública deve analisar com precisão o orçamento público estabelecido por meio das metas financeiras. Contudo, há uma dificuldade em estabelecer comparações na administração pública pelo fato de que as previsões de recursos são feitas com base nas despesas do período anterior.

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e não deve ser entendida apenas como o registro e a escrituração dos atos públicos, mas sim como a observância da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e acompanhamento, que devem ser feitos prévia, concomitante e subseqüentemente. Deve observar também os limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária.

Com relação ao orçamento propriamente dito, este constitui uma ferramenta macroeconômica importante, como delimitador da quantidade de recursos financeiros disponíveis para fazer face às despesas das administrações públicas.

Do ponto de vista microeconômico, o orçamento configura-se como uma restrição financeira, destinada a incentivar a eficiência na atividade, pela introdução da noção de “custos de oportunidade”.

Em síntese, a contabilidade de custos auxilia no controle e planejamento das despesas, bem como na tomada de decisões. É o processo que mensura, identifica, analisa interpreta e comunica informações financeiras que serão utilizadas pela administração pública, a fim de planejar, avaliar e controlar seus recursos. Portanto, a contabilidade de custos fornece dados que a administração precisa para controlar e planejar as suas ações.

2.2. Sistema de custos

Segundo SLOMSKI (2001) *apud* SILVA e PEREIRA (2003), existem três sistemas de custos que podem ser utilizados dentro da área governamental:

- Custeio por Absorção: os custos fixos e variáveis são atribuídos ao produto ou serviço e nenhuma atenção é dada para sua classificação. Também denomina-se “custeio integral”;

- Custeio Direto ou Variável: englobam apenas os custos que variam proporcionalmente ao volume, materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos variáveis;
- ABC: é o sistema que analisa os custos, rastreando os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, através da determinação dos direcionadores de custos, sendo indispensáveis para a mensuração das atividades pré-definidas.

Antes da aplicação de qualquer um dos métodos, faz-se necessária uma análise dos custos nas empresas prestadoras de serviço. Dentro do setor público, o planejamento governamental deve seguir o Plano Plurianual – PPA, visando gastos de longo prazo; e a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, no curto prazo.

De acordo com AFONSO (2000, p.661), *apud* SILVA e PEREIRA (2003, p.4), “Um dos problemas do setor público brasileiro estaria em uma prática gerencial alicerçada em bases hierárquicas e departamentalizadas, que gera lentidão e serviços que não satisfazem à população.”

A licitação também é um dos procedimentos utilizados pelos órgãos públicos para efetuar compra de bens ou serviços a custos mais baixos sem, no entanto, desmerecer na qualidade.

O sistema de custo ABC vem do inglês *Activity Based Costing*, que significa “custo baseado em atividades”. Define-se como a busca do custo exato a determinado produto, serviço ou atividade.

Também pode ser definido como um novo método de análise, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente e com identificações” com relação às suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços. Preocupa-se em verificar quais são os produtos e serviços que consomem atividades e quais as atividades que consomem recursos.

O sistema ABC é, portanto, um sistema de rateio. Porém, não é comparável com os métodos de rateio tradicionais, visto estes serem arbitrários e subjetivos. Dentro deste método, os recursos são ativos disponibilizados em períodos anteriores e não consumidos (bens móveis e imóveis) e também os recursos disponibilizados nesse período (receita orçamentária). O direcionador de recursos dentro da administração pública é a LDO, sendo esta mais eficaz por se trabalhar no curto prazo.

ALONSO (1998) *apud* SILVA e PEREIRA (2003), justifica que o método ABC é essencial para o setor público, por apurar custos não somente de produtos, mas também de outros objetos de custeio, como processos, clientes, projetos, programas de governo, entre outros. Observa-se de outro lado, que tal ferramenta melhora, inclusive, o processo de gestão, contribuindo para cortes seletivos de despesas em programas de ajuste fiscal.

A seguir, é apresentado um exemplo de utilização do método ABC no Departamento de Compras da Prefeitura, atribuindo-se – a título de ilustração – valores fictícios:

Tabela 1 – Recursos Consumidos pelo Departamento de Compras.

RECURSOS	VALOR R\$
Pessoal e encargos	6.150,00
Material de consumo	381,82
Serviços de terceiros	320,00
Depreciação de equipamentos	250,00
Recursos rastreados da Sec. de Administração ref. a sete contra-cheques	118,18
Total	7.220,00

Fonte: SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo do a LRF. São Paulo: Atlas, 2001.

Tabela 2 – Atividades desenvolvidas/tempo consumidos/direcionadores de atividades/nº de ocorrências.

ATIVIDADES	Consumo de tempo	Consumo de recursos	Direcionadores	Nº de direcionadores
Receber ordens de compras	6%	433,20	nº de ordens	150
Cadastrar fornecedores	5%	361,00	nº de cadastrados	35
Emitir licitações				
*Concorrências	7%	505,40	nº de concorrentes	5
*Tomada de preços	18%	1.299,60	nº de tomadas de preços	7
*Convites	32%	2.310,40	nº de convites	35
Emitir notas de empenho	12%	866,40	nº de notas de empenho	120
Liquidar processos	7%	505,40	nº de processos liquidados	95
Estocar materiais adquiridos	6%	433,20	Horas/máquinas	440
Total	100%	7.220,00		

Tabela 3 – Custo unitário de cada direcionador.

ATIVIDADES	Consumo de tempo	Consumo de recursos	Direcionadores	Nº de direcionadores
Receber ordens de compras	6%	433,20	nº de ordens	150
Cadastrar fornecedores	5%	361,00	nº de cadastrados	35
Emitir licitações				
*Concorrências	7%	505,40	nº de concorrentes	5
*Tomada de preços	18%	1.299,60	nº de tomadas de preços	7
*Convites	32%	2.310,40	nº de convites	35
Emitir notas de empenho	12%	866,40	nº de notas de empenho	120
Liquidar processos	7%	505,40	nº de processos liquidados	95
Estocar materiais adquiridos	6%	433,20	Horas/máquinas	440
Total	100%	7.220,00		

Fonte: SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo do a LRF. São Paulo: Atlas, 2001.

Como pode ser observado, torna-se possível rastrear os recursos atribuídos a cada atividade desenvolvida, identificando o consumo de cada uma delas, bem como a contribuição das atividades para o produto final.

53

3. IMPORTÂNCIA DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Se a política adotada no setor público não contribuir para melhorar o grau de eficácia das organizações governamentais, pode-se afirmar que os recursos consumidos configuram desperdícios absolutamente inaceitáveis; ainda mais em um país em que se alega falta de dinheiro para atender necessidades básicas como saúde, educação, moradia, saneamento e outras.

Além disso, há de se considerar que com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece fortes restrições à realização de despesas para garantir o equilíbrio das contas públicas, deixar de aplicar procedimentos que contribuam para otimizar as decisões tomadas pelo governo é, no mínimo, uma contradição, senão um obstáculo que o Estado impõe a si próprio. Basta considerar que a referida Lei determina, em seu artigo 67, que a gestão fiscal será objeto de acompanhamento de Conselhos, que terão como atribuição a disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público.

Adicionalmente, cabe salientar que a Lei de Diretrizes Orçamentárias também reconhece a necessidade de se exercerem controles mais rigorosos sobre os custos incorridos no setor público. Se tudo isso não fosse suficiente para justificar a reformulação da política adotada pelas entidades governamentais, entende-se que a Administração Pública já estaria obrigada a modificá-la, em função da Emenda Constitucional nº 19/1998, já que esta subordina a ação dos gestores públicos ao “princípio da eficiência”.

R
E
V
I
S
T
A

Segundo MORAES (1999, p.30):

[...] *princípio da eficiência* é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes, a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, rimando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.

A eficiência na gestão pública, independente da Lei de Responsabilidade Fiscal ou da Lei de Diretrizes Orçamentárias; não soluciona o que ainda é comumente visto pela população: o mau gasto do dinheiro público. Assim, nem sempre se pode gastar, pensando no que futuramente se terá de arrecadação. A correta concepção, na eficiência de aplicação e uso do dinheiro público, é apresentada por Lopes de SÁ (1980, p.98), “Na prática, o que se busca conhecer é a eficiência da ‘vigilância’ e da ‘proteção’ aos bens e à força de trabalho, ou seja, se o que se investe e o que se obtém de recursos, efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados e programados”.

Como se sabe, quem mais sofre com o descaso pelo dinheiro público são as prefeituras, pois elas sobrevivem através de repasses efetuados pelo governo estadual e federal. Na sua maior proporção, a arrecadação municipal, sequer consegue manter a folha de pagamento da sua massa de funcionários. Mas é claro que, a sua correta gestão e direcionamento de gastos internos, podem fazer com que se consiga gerir melhor os recursos e os investimentos.

54 Informações obtidas a respeito da Prefeitura do Município de Cornélio Procópio, por exemplo, não são muito diferentes da realidade enfrentada pela maioria das cidades. A arrecadação consegue manter a folha, e também alguns dos gastos; mas observa-se que o maior problema é o correto direcionamento destes gastos.

É reduzido o número de prefeituras que possuem um controle de gasto intra-departamental. Este controle quantitativo de direcionamento de verbas é de suma importância para evitar um problema muito comum, que é a distribuição dos recursos por ordem de solicitação, e não por prioridade estabelecida, ou em termos populares: “quem pede primeiro, leva”. Isso ocorre, principalmente, quando se tem governantes que não possuem experiência no comando de um órgão público. A falta desta, talvez, possa atrapalhar o bom funcionamento da entidade. Se todos os órgãos públicos possuíssem um histórico de investimento e gasto intra-departamental, esse problema poderia estar solucionado.

Este novo modelo de gestão é importantíssimo para a melhoria dos gastos “cometidos” por instituições públicas: prefeituras, e provavelmente órgãos estaduais e federais; não haveria gastos desnecessários do dinheiro público.

Para ilustrar a melhoria da eficiência na gestão pública, citam-se alguns exemplos:

- Economia: compra de insumos ao menor custo;
- Eficiência: relação ótima entre insumos e consumo;
- Efetividade: impacto do consumo ou o grau em que este alcança os objetivos sociais fixados;

- Um aumento na despesa produz um aumento, proporcionalmente maior, no consumo;
- A mesma quantidade e padrão de qualidade do serviço, é produzida a um menor custo;
- Maiores quantidades, ou as mesmas, mas com padrões de qualidade superiores, são produzidas a custo igual ou inferior;
- Uma atividade mais útil substitui outra menos útil, a custos iguais;
- Atividades desnecessárias são eliminadas;
- Uma produção conjunta resulta mais barata que a soma dos custos de duas produções obtidas separadamente.

A eficiência da gestão resulta na priorização de recursos para os quais se compararam resultados e custos, com diferentes alternativas. A entidade deve contemplar os elementos de custos e de resultados, na atividade desempenhada.

3.1. Princípio econômico na gestão pública

O desgaste a que chegou a gestão pública no Brasil exige que se observe princípios, como moralidade, legalidade, isonomia, etc. Reafirma-se que nada disso, por si só, pode garantir a eficácia da gestão pública. São princípios necessários, não se discute, mas todos não passam de requisitos fundamentais. Impedir desvios de recursos é uma coisa; e garantir que tais recursos sejam aplicados de maneira eficiente e eficaz, é outra bem diferente.

A introdução do princípio da economicidade na gestão pública parece ser um indicador de que essa consciência começa a aflorar. No campo das ciências econômicas e da gestão, o termo economicidade está associado à idéia de desempenho qualitativo, ou seja, trata-se de comportamentos e procedimentos técnicos que podem levar os gestores a eliminar atividades improdutivas, inadequadas, supérfluas e distanciadas dos objetivos da organização. De certa forma, esse conceito está ligado a dois princípios básicos do Direito Administrativo, que são o interesse público e a eficiência.

No contexto da gestão pública, PATRÍCIO (1981) refere-se à economicidade como algo que deve ser perseguido pelas organizações públicas, significando a busca de otimização de custos, eliminação de desperdícios e maximização da eficácia. Esse autor explica que, baseando-se no princípio da economicidade, as organizações públicas devem buscar o cumprimento de sua missão da forma mais racional possível.

Segundo MARCON (1982), em sentido amplo, economicidade pode ser entendida como uma síntese de condições das quais depende a capacidade de a empresa operar e competir no mercado, com regras de gestão que facilitem a obtenção de resultados positivos, em harmonia com os interesses públicos.

OLIVEIRA (1990) considera que economicidade diz respeito à obtenção da melhor proposta para a realização da despesa pública, entendida como tal a que busca alcançar a melhor relação custo/benefício. Esse vínculo entre o conceito de economicidade e escolha de alternativas pode ser observado também em REZENDE (1980), especialmente quando esse autor afirma que, além da quantificação dos recursos aplicados em cada programa, subprograma ou

projeto, a efetiva implantação do orçamento-programa depende, ainda, da aplicação de métodos apropriados para a identificação de custos e resultados, tendo em vista uma correta avaliação de alternativas.

Discorrendo sobre critérios de avaliação de oportunidades de investimento, REZENDE (1980) explica que, na iniciativa privada, as decisões se baseiam em taxas de retorno estimadas para cada alternativa de decisão; nas organizações governamentais, segundo o autor, deve-se adotar semelhante raciocínio, bastando substituir a abordagem de lucros econômicos por métricas que evidenciem a melhor relação entre custos e benefícios sociais de cada alternativa.

Seguindo o mesmo raciocínio, TORRES (1991) considera que o controle dos gastos públicos, sob a óptica da economicidade, deve se inspirar no princípio do custo-benefício, já que se busca uma melhor adequação entre receita e despesas, de modo que o cidadão não se veja obrigado a realizar maior sacrifício para pagar mais impostos para obter bens e serviços disponíveis no mercado, a menor preço. Além disso, o autor destaca também, que pode ser aplicado para avaliar a concessão de benefícios e incentivos fiscais (isenções, créditos fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquotas, subvenções, subsídios, etc.).

4. CONCLUSÕES

Como se observa, a literatura sugere que, realmente, não se deve ater apenas à observância de princípios como legalidade, moralidade, publicidade, e outros previstos na legislação, para promover a eficácia da gestão pública. Mais do que isso, é importante adotar critérios de julgamento que considerem cada proposta sob um princípio econômico, de boa aplicabilidade e uso. Reafirma-se que gastar pouco não significa, necessariamente, gastar bem, principalmente quando se considera que vantagens obtidas no preço de determinado bem podem ser absorvidas por custos adicionais em itens como operação, manutenção e descarte desse mesmo bem. A adequada administração do bem público mais precioso para a sociedade (dinheiro pago aos entes públicos através de impostos) trata-se, tão somente, de uma nova concepção de divisão de atividades-custo-benefício. Essa novidade apresentada por Cooper e Kaplan (criadores do método de Custeio Baseado em Atividades – ABC) deixará mais clara uma nova forma de administrar. Ressalta-se neste artigo que não somente a sua aplicabilidade prático-teórica fixa-se na administração pública, mas que também ela seja utilizada para transpor a barreira de uma antiga concepção de gerenciamento, arcaicamente estabelecida pelas empresas de micro e pequeno porte.

5. REFERÊNCIAS

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 8.ed. São Paulo: Atlas. 2001.

MARCON, Antônio. *Le imprese a partecipazione pubblica: finalità pubbliche ed economicità*. Pádua: Cedam, 1982.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MORAES, Alexandre de. *Reforma administrativa: Emenda Constitucional nº 19/98*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.30.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, et al. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

PATRÍCIO, J. Simões. *Curso de Direito Econômico*. Lisboa: AAFDL, 1981.

REZENDE, Fernandes. *Finanças públicas*. São Paulo: Atlas, 1980.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1980.

SILVA, Alcione Carvalho da; PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan. *A importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público: o método Activity Based Costing (ABC) como alternativa*. Universidade Estadual de Feira de Santana, 2003.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo do a LRF*. São Paulo: Atlas, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. O tribunal de contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade. Rio de Janeiro, *Revista do TCE/RJ*, n.22, jul/1991.