

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO JOÃO DEL-REI
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

Fernando Soares Ricco

Matrícula:2017

UM ESTUDO COMPARATIVO DO CUSTO ABC E DO CUSTO POR
ABSORÇÃO COMO OPÇÃO A SER USADO NA GESTÃO DA
ESFERA PÚBLICA

São João Del-Rei

2018

FERNANDO SOARES RICCO

UM ESTUDO COMPARATIVO DO CUSTO ABC E DO CUSTO POR ABSORÇÃO
COMO OPÇÃO A SER USADO NA GESTÃO DA ESFERA PÚBLICA

Monografia apresentada a Universidade
Federal de São João Del-Rei como parte
dos requisitos para obtenção do título de
Especialista em Gestão Pública.

Orientadora: Prof^a. Dr. Viviane Chunques Gervasoni

São João Del-Rei

2018

FERNANDO SOARES RICCO

UM ESTUDO COMPARATIVO DO CUSTO ABC E DO CUSTO POR ABSORÇÃO
COMO OPÇÃO A SER USADO NA GESTÃO DA ESFERA PÚBLICA

Monografia apresentada a Universidade
Federal de São João Del-Rei como parte
dos requisitos para obtenção do título de
Especialista em Gestão Pública.

Aprovado: ____ de setembro de 2018.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof^a. Dr. Viviane Chunques Gervasoni
Orientadora

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo estudar a importância de sistema de custos na gestão pública. A Contabilidade de Custos ao longo do tempo deixou de ter a mera função de somente avaliar os estoques, tornando-se um instrumento fundamental para uma gestão mais eficiente dos negócios e na prestação de serviços. Com as informações geradas nos relatórios de custos, as empresas obtiveram um maior resultado nos parâmetros mais consistentes para a medida do desempenho administrativo, com repercussões econômicas que aproximam a condução dos negócios ao objetivo fundamental do empreendimento, ou seja, nos órgãos públicos melhor qualidade nos serviços prestados. No tópico um apresentaremos a introdução. O tópico dois estudaremos principais conceitos de custos e seus objetivos com ênfase aos métodos de custeio. No tópico quatro haverá um estudo de caso onde foi feita uma comparação entre o custo por absorção e o custo baseado por atividades “Activity-Based Costing” (ABC), mostrando a qualidade de informação que cada método fornece para o gestor, bem como seu impacto.

Palavras – Chaves:, Contabilidade de Custos. Custeio por absorção. Custeio Baseado em Atividades (ABC).

ABSTRACT

This study aims to study the importance of cost system in public management. Cost accounting over time is no longer merely a function of evaluating inventories, making it a fundamental tool for more efficient business management and service delivery. With the information generated in the cost reports, the companies obtained a higher result in the more consistent parameters for the measurement of the administrative performance, with economic repercussions that bring the conduction of the business to the fundamental objective of the enterprise, that is, in the public agencies better quality in the services provided. In topic one we will introduce the introduction. Topic two will study main cost concepts and their objectives with emphasis on costing methods. In topic four there will be a case study where a comparison was made between the cost per absorption and the activity-based cost (ABC), showing the quality of information that each method provides to the manager, as well as its impact.

Key Words:;, Cost Accounting. Absorption costing. Activity Based Costing (ABC).

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 Justificativa	6
1.2 Problema de Pesquisa	7
1.3 Hipótese do Problema de Pesquisa	8
1.4 Objetivo	8
2 CONTABILIDADE GERAL	9
2.1 Contabilidade	9
2.2 Contabilidade pública	9
2.2.1 Aplicabilidade	11
2.2.2 Atuação	11
2.2.3 Serviços públicos	12
2.2.4 Controle interno	12
2.2.5 Lei de responsabilidade fiscal	14
2.3 Contabilidade de custos	16
2.3.1 O que é contabilidade de custos	16
2.3.2 Contabilidade de custos na esfera pública	17
2.4 Formas de apuração	17
2.4.1 Custos por produto	18
2.4.2 Custo com depreciação no setor público	18
2.4.3 Custos com pessoal	20
2.5 Controle de estoques	22
2.6 Sistemas de custeio	24
2.6.1 Custeio por absorção	24
2.6.1.1 Vantagens do custeio por absorção	24
2.6.1.2 Desvantagens do custeio por absorção	25
2.6.1.3 Departamentalização	25
2.6.2 Custeio abc – custo baseado em atividade	26
2.6.2.1 Conceito de sistema abc	27
2.6.2.2 Identificação e seleção dos direcionadores de custos	28
2.6.2.3 Atribuição dos custos das atividades ao produto	28

2.6.2.4 Vantagens do custeio abc	29
2.6.2.5 Desvantagem do custeio abc	29
3 METODOLOGIA	30
4 ESTUDO DE CASO	31
4.1 Apresentação da Câmara da Estância Turística de Salto	31
4.2 Classificação dos gastos da entidade	32
4.3 Aplicação do método de custeio por absorção	35
4.4 Aplicação do método de custeio baseado em atividades – ABC	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
6 BIBLIOGRAFIA	43

1 INTRODUÇÃO

No âmbito das indústrias privadas, muitos têm sido os processos de mudanças propostos para resolver novos problemas e dificuldades provocadas pelo crescimento da concorrência da competitividade e da complexidade interna das organizações. Essas mudanças se configuram no desenvolvimento de estratégias inovadoras de superação desses problemas e dificuldades, que venham a substituir ou aperfeiçoar técnicas e métodos ultrapassados. Também temos as mudanças no ambiente econômico mundial que provocam alterações até mesmo na Administração Pública, motivando uma melhor eficiência nos serviços públicos. Diante disso cabe aos gestores buscarem metas por produtividade e qualidade a serem alcançadas em benefício da sociedade.

Pensando nos investimentos, serviços e obras feitas para a sociedade, devem ser elaborados e calculados com os custos adequados, para evitar prejuízo ao contribuinte com a má aplicação dos recursos.

Juntamente temos a lei de responsabilidade fiscal e a NBC T 16.1 até 16.10 que dispõem sobre os procedimentos, práticas e diretrizes para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, trazendo a Administração Pública uma nova forma de gerir os recursos financeiros, necessitando assim de mecanismos para cálculo de custos.

A técnica que era usada como ferramenta de gestão e verificação de custos, passou a ser uma exigência legal na administração pública direta e indireta.

Para tal fim, uma das ferramentas em estudo é o custeio ABC – ABCosting, que é, segundo Kaplan e Cooper “um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais.” As atividades descrevem o que a empresa faz e suas funções são converter recursos em bens e/ou serviços. “O seu custeio permite às empresas conhecerem seus custos e desempenho.” (BRIMSON, 1996, p27).

1.1 Justificativa

A realização deste estudo tem como objetivo demonstrar um bom gerenciamento baseado na contabilidade de custos aos gestores públicos, utilizando

se de informações confiáveis para tomadas de decisões, bem como usá-las para criar ou rever o planejamento de curto e longo prazo, e aliado a isso possibilita maior visibilidade da transparência e utilização dos recursos públicos.

Para a Câmara onde trabalho, este estudo pode servir como um instrumento de análise e futura implantação do controle de custos no órgão, formas de cálculo, e o esforço em disponibilizar para a sociedade que os recursos estão sendo usados com responsabilidade e controle.

Para a Universidade, em especial para os estudantes de Ciências Contábeis, este trabalho pode servir como fonte de pesquisa na área de custos na Esfera Pública.

E para o autor o tema escolhido foi levando em consideração interesse pessoal com o assunto, e também para o aprendizado e fortalecimento profissional nas áreas de custos ou controle interno da esfera pública.

1.2 Problema de pesquisa

A sociedade está cada vez mais interessada e ativa no controle dos custos, preocupada com a correta aplicação dos recursos públicos, conferindo como foi executado cada projeto e qual foi o real benefício para a sociedade, já que os recursos são limitados e precisam ser aplicados com expertise.

Aliado a uma busca maior pelo serviço público e a necessidade de redução dos custos, os governos públicos precisam dar melhor atenção e controle dos recursos disponíveis.

Como a redução de custos não pode interferir na qualidade do serviço prestado, é necessário identificar gastos dúbios ou supérfluos em cada etapa dos trabalhos.

Diante disso, com a dificuldade de obtenção de recursos na esfera pública devido à crise econômica/política que estamos passando, e pela arrecadação já estar nos limites, faz-se necessário segundo as normas de contabilidade e a Lei Complementar nº101 que os entes públicos controlem e mensurem com mais precisão os gastos públicos.

Sendo assim, os órgãos podem aprimorar os sistemas de controle, e reconhecendo no sistema ABC um método inovador, a questão que se coloca é:

Qual o impacto nas informações gerenciais com a implementação do custeio baseado em atividades em relação ao custo por absorção?

1.3 Hipótese do problema de pesquisa

Como hipótese de resposta para esse problema, procuraremos apresentar os passos que a contabilidade de custos segue para a melhor alocação dos custos ao serviço prestado ao município pela Câmara da Estância Turística de Salto. O primeiro passo é a classificação dos custos incorridos dentro do período, respeitando a classificação contábil entre os custos e o segundo passo é a escolha do Sistema de Custeio, esta escolha deve ser tomada levando em consideração vários fatores: o porte da empresa, a necessidade de controle dos custos, o seu comprometimento em alocar os custos de maneira correta e a legislação vigente.

1.4 Objetivos

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho está em demonstrar o método de custeio mais adequado a ser adotado no órgão público onde trabalho.

Para chegar neste objetivo, o trabalho seguirá a ordem de estudo, onde faz exposição bibliográfica concernente ao estudo, contabilidade, contabilidade pública, aplicabilidade, atuação, definição de contabilidade de custos seus princípios e formas de apuração, controle de estoques e os métodos de custeio.

No capítulo seguinte apresento a metodologia que foi utilizada para elaboração do estudo, desde o início até a obtenção de dados coletados.

E por fim, o estudo de caso comparando dois métodos de custeio para verificar qual o mais adequado para utilização no órgão público onde trabalho, descrevendo as atividades desenvolvidas dentro deste.

Finalizando o estudo onde se apresenta a conclusão e a bibliografia consultada.

2 CONTABILIDADE GERAL

2.1 Contabilidade

A contabilidade é uma das ciências mais antigas da humanidade, seu objetivo principal é registrar informações (econômicas, financeiras) e demonstrar as alterações do patrimônio das organizações, servindo de base e auxiliando os gestores no processo decisório sobre alocação de recursos.

Segundo Ferreira (2004, p. 1), a contabilidade em perspectiva teórica pode ser definida como “a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações.”

Nesta linha de pensamento, Lopes de Sá (2002, p. 46) define a Contabilidade da seguinte forma. “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais.”

Contabilidade é uma ciência social, possui objeto e finalidades definidos, utiliza-se de técnicas específicas para cumprir com suas finalidades, sua base está nas Normas e Princípios de Contabilidade.

2.2 Contabilidade Pública

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público.

A Contabilidade Pública seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo Kohama (1998, p.50), “Contabilidade Pública, como uma das divisões da Ciência Contábil, obviamente, recebeu conceituações diversas dessas mesmas escolas; entretanto possuidora de características especiais, que devem ser observadas e controladas”.

Assim Kohama (1998, p.50) a conceitua como: “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Ainda segundo Andrade (2002, p.27), contabilidade pública pode ser entendida da seguinte forma:

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Em geral, a contabilidade pode ser vista como o registro numérico das transações econômicas e financeiras de qualquer pessoa, física ou jurídica, detentoras de um patrimônio e responsável por seus atos.

O intuito da contabilidade pública está no controle dos recursos públicos, sendo importante o balanço de resultados, que trata da despesa e das receitas de como elas são arrecadadas e como elas são gastas.

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, controla a execução orçamentária da receita e da despesa, mostra as variações patrimoniais, os fatos contábeis modificativos, permutativos e mistos.

A resolução CFC Nº. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 descreve a Contabilidade aplicada ao Setor Público como:

O ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

2.2.1 Aplicabilidade

Segundo a resolução CFC N°. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 a aplicabilidade da Contabilidade Pública é definida como:

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

2.2.2 Atuação

A resolução CFC N°. 1.128/08, que aprova a NBC T 16.1 a atuação da Contabilidade Pública é definida como:

Para efeito desta Norma, entende-se por: Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

2.2.3 Serviços Públicos

Os serviços públicos são todos os serviços prestados direta ou indiretamente a população pelos órgãos públicos ou por estatais.

Conforme Andrade (2002, p.35) “[...] podem-se conceituar serviços públicos como todo serviço prestado pela Administração, direta ou indireta, ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer a necessidades essenciais ou secundarias da coletividade”.

Ainda segundo Andrade (2002, p.36) os serviços públicos podem ser divididos em essenciais e não essenciais:

- a). Essenciais: são os considerados por lei ou por força de sua própria natureza como de necessidade pública ou de execução privativa da Administração Pública;
- b). Não essenciais: os assim considerados por lei ou os que, pela própria natureza, são havidos como de utilidade pública, cuja execução é facultada aos particulares, por não configurarem serviços de execução privada do Estado.

Sendo assim, os serviços públicos devem satisfazer a coletividade, esses podem ser serviços como de utilidade pública, como por exemplo, a construção de uma praça, rodovia dentre outros, ou como serviços que ajudem a população através do assistencialismo social, ofertando moradia, alimentação, ou ainda de saúde coletiva, serviços prestados como contrapartida pela arrecadação de impostos.

2.2.4 Controle Interno

Controle Interno consiste em uma área que auxilia o gestor em gerir todas as fases de estratégia e planejamento da administração pública, contribuindo para a sociedade com o bom emprego dos recursos públicos (SILVA, 2013).

De acordo com a concepção formulada pelos artigos 70 e 74 da Constituição Federal, controle interno abrange:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

(...)

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

Segundo Siqueira, *apud* Calixto (2005, p.69), quanto à necessidade de controle interno nas organizações:

Representar, dentro do Poder Executivo, uma entidade do Poder Executivo independente no Poder Executivo, capaz de levar, à sociedade, informações daquilo que está ocorrendo, inclusive daquilo que está errado.

Esse trabalho é novo na área e exige um jogo de cintura muito grande para levar à sociedade informações do controle, porque é ela que paga, através dos tributos, os salários de seus integrantes. Ou seja, se o governo não tem estrutura para fazer uma boa gestão, não deveria gerir dinheiro do contribuinte. Não se deve dar dinheiro a quem não tem capacidade, porque o resultado certamente será negativo. A Secretaria Federal de Controle deve buscar, junto à sociedade organizada, um elo de ligação entre o governo e o cidadão servindo como intermediário entre quem paga e quem administra os gastos públicos.

Para Crepaldi (2002, p. 204), controles internos são “[...]os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A resolução CFC Nº. 1.135/08 NBC T 16.8 – Descreve as Definições e a Abrangência do Controle Interno no Setor Público:

DEFINIÇÕES

2. O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental, com a finalidade de:

- (a) assegurar a proteção dos ativos e a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) garantir a observância da validade, legalidade e regularidade das transações;
- (c) promover e manter a confiabilidade do sistema de informações contábeis;
- (d) comprovar atos e fatos que afetem ou possam afetar o patrimônio;
- (e) garantir a integralidade e exatidão dos registros contábeis;
- (f) prevenir práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações;
- (g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- (h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;

(i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

ABRANGÊNCIA

3. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público.
- (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

4. O Controle Interno será racionalizado mediante simplificação de processos cujo custo seja comprovadamente superior ao risco e ao benefício gerado pela sua implantação.

O Sistema de Controle Interno contribui para que haja a execução das propostas de governo, diminui os riscos inerentes ao desvio de recursos e a aplicação irregular de dinheiro público. Garante ainda que os procedimentos sejam avaliados e corrigidos ao longo do tempo, buscando sempre o aprimoramento de suas atividades.

2.2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada para os três níveis de governo, e devem agir de forma integrada, individualizando responsabilidade de cada poder e de seus titulares no exercício da administração pública direta ou indireta, esse sistema inclui mecanismos implícitos de disciplina e implementação das medidas de transparência da Gestão Fiscal. Nesta Lei há mecanismos de sanções, penalidades ao gestor, que podem ocorrer no decorrer do processo, sendo assim a maioria das sanções contidas na Lei são automáticas.

Com a implantação da Lei, criou-se um novo subsistema de Custos voltados para a contabilidade pública, a Lei de Responsabilidades Fiscais dá destaque ao controle de custos, no seu Artigo 4, I, alínea “e” e Artigo 50, parágrafo 3º, nos que indicam que:

Art. 40 A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art.165 da Constituição e:

I - Disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9o e no inciso II do § 1o do art. 31;
- c) (VETADO)
- d) (VETADO)

e) **normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;**

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - A disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - As receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - As operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - A demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Lei de Responsabilidades Fiscais indica que a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) deve conter normas relativas ao controle de custos:

De acordo com Gama Junior (2009) a lei de diretrizes orçamentárias é um instrumento orientador na elaboração da lei orçamentária anual, pois é responsável pelo desdobramento ano a ano das metas fixadas no PPA, para um período de quatro anos, devendo ainda estabelecer as prioridades da administração pública, selecionando os investimentos que serão executados no exercício financeiro seguinte. Esse desdobramento é realizado pelas quatro LDO's com vigência no mesmo período do PPA, não tendo a necessidade de serem desdobradas em quantidades iguais, desde que a soma de suas metas anuais corresponda às metas do Plano Plurianual para os quatro anos (GAMA JUNIOR, 2009).

2.3 Contabilidade de Custos

2.3.1 O que é Contabilidade de Custos

Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operações de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para esclarecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das diversas funções do negócio, com finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. É também o processo de usar os princípios contábeis, para a tomada de conhecimento e registro dos vários fatores de custo, e por meio de análise fornece a melhor informação no sentido de se apurar o custo correto do produto, bens ou serviços. Faz parte de um ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões.

A classificação dos custos incorridos dentro do período é realizada respeitando a classificação contábil entre os custos:

- Custos diretos (CD): são aqueles que podem ser facilmente identificados com o produto em seu processo produtivo, pois são fáceis e diretamente apropriáveis ao mesmo em sua fase final.

- Custos Indiretos (CI): incorridos dentro do processo produtivo, mas que necessitam ser rateados aos produtos por não serem facilmente identificados com os objetos de custeio, pode ser dividido em:

- 1 - Custos indiretos variáveis (CIV): são os custos que variam em proporção direta as mudanças em um direcionador de atividade;

- 2 - Custos indiretos fixos (CIF): são os custos constantes dentro de uma faixa relevante em quanto nível do direcionador de atividade varia

2.3.2 Contabilidade de Custos na Esfera Pública

O modelo de Gestão do Estado, previsto na constituição, cria as condições para utilizar os conceitos da contabilidade de custos, como um dos critérios de avaliação de desempenho, pois contabilidade de custos é um sistema de aferição, onde relaciona insumos (material, pessoal, instalações, etc) com resultados ou benefícios atingidos. Com essa introdução de gestão pública que prioriza a mensuração de custos, será uma das fases efetivas para a alteração de modelos atualmente existentes sobre a função e importância do setor público como agente propulsor de geração de ação no uso de recursos públicos que são escassos. Os administradores do setor público necessitam de uma combinação de subsídios gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas.

Sendo assim com a ausência de um sistema de custos na Administração Pública, esta fica sem poder avaliar a utilização dos seus recursos alocados, e sem poder avaliar os resultados que foram atingidos com esses recursos.

O autor Slomski (2005, p.55) descreve a evolução da contabilidade de custos na esfera pública:

A contabilidade é um conhecimento milenar. Contudo, a Contabilidade de Custos é um conhecimento relativamente recente, tendo seu início com a Revolução Industrial. Entretanto, sua aplicação na administração pública é um assunto novo e encontra-se, ainda, em sua fase “embrionária”. No Brasil, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000) este tema torna-se relevante, assim, desperta o interesse de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e gestores públicos.

2.4 Formas de apuração

A apuração de custos consiste na acumulação do custo em cada tipo de unidade ou função de custo, cujo valor se deseja conhecer. É necessário que todas as unidades do mesmo tipo sejam padronizadas para que a determinação do custo unitário seja igual para cada uma das unidades.

O sistema de produção e o de comercialização dos produtos de uma empresa, bem como o tipo de produto final oferecido ao cliente, são os principais fatores determinantes

do sistema de apuração de custos mais adequado para ser utilizado, pois o produto pode ter existência física ou ser simplesmente um serviço.

2.4.1 Custos por Produto

Este sistema é usado nas empresas que produzem diferentes tipos de bens independentemente de encomenda do cliente, isto é, a produção é inicialmente destinada para estoque e, posteriormente, comercializada. Normalmente são produtos padronizados e produzidos em grandes quantidades e em linha específica para cada produto. E a acumulação de custo é feita sobre cada tipo diferente de produto, apropriando-se os custos diretos e rateando-se no final do período, os custos indiretos.

2.4.2 Custo com Depreciação no Setor Público

Depreciação é um fenômeno contábil que expressa a perda de valor que os bens imobilizados de utilização sofrem por força do tempo.

Segundo Koliver (2010, p.162) a representatividade da depreciação é:

Em termos econômicos, a perda de valor dos bens materiais integrantes do ativo imobilizado de uma entidade. Já na visão puramente financeira, o processo de transferência de valores do imobilizado para o ativo circulante, até o disponível, desde que a receita gerada pelos produtos ou serviços que a causaram, permita a sua recuperação integral. Contabilmente, parte das depreciações, daquela derivada do ato de produzir ou fabricar, faz obrigatoriamente parte dos agregados de custo que são os estoques de produtos ou serviços, em andamento ou prontos.

Ainda Koliver (2010) descreve as causas das depreciações como:

- Causas físicas; e
 - Causas econômicas.
- Entre as causas físicas contamos, especialmente:
- O desgaste pelo uso;
 - A ação de elementos naturais; e
 - Acidentes.

Já nas causas econômicas devemos diferenciar entre:

- Obsolescência técnica; e
- Obsolescência mercadológica.

Diante da harmonização internacional das normas contábeis com aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

A resolução CFC Nº. 1.136/08 Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo se torna obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

- (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- (c) a obsolescência tecnológica;
- (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

- (a) o método das quotas constantes;
- (b) o método das somas dos dígitos;
- (c) o método das unidades produzidas.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

DIVULGAÇÃO DA DEPRECIÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E DA EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Esta norma cria critérios e métodos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Quanto ao registro, a NBC T 16.9, descreve que valor depreciação, amortização ou exaustão deve ser verificado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Traz ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, no final de cada exercício.

Esse novo padrão proporciona maior visibilidade à situação patrimonial da União, Estados e Municípios, pois os ativos, em muitas ocasiões estão registrados por valores irrisórios, agora passarão a ser contabilizados por um valor mais próximo da realidade.

2.4.3 Custos com Pessoal

Segundo Slomski (2005, p.50), classifica recursos humanos como:

Pensar em gestão da coisa pública é sinônimo de pensar em pessoas, em servidores, em profissionais de alto padrão, em suma, “recursos humanos”; este recurso está para a administração pública como os números arábicos estão para a contabilidade e para o desenvolvimento da humanidade.

Para o gestor público ter sucesso é preciso que ele conheça quem são quantos são, quais são suas habilidades e quais são suas aspirações em relação ao ente para o qual trabalha e dedica seu tempo e seus pensamentos.

Nesse sentido a Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências, dentre elas na Seção II; das Despesas com Pessoal, regula o somatório total dos gastos com o pessoal (ativo, inativos, pensionistas, mandatos eletivos, cargos, funções, empregos e terceirizações), limitando-a em percentuais referentes à receita corrente líquida; abaixo o Art. 18 e 19 da referida Lei.

Seção II

Das Despesas com Pessoal

Subseção I

Definições e Limites

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional no 19;

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

2.5 Controle de Estoques

LEI Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, refere-se da seguinte forma em relação à avaliação de estoque:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Nesse sentido Iudícibus et al (2003, p.117), definem almoxarifado como:

A conta de Almoxarifado varia muito de uma empresa para outra, em função de suas peculiaridades e necessidades. Todavia, engloba todos os itens de estoques de consumo geral, podendo incluir produtos de alimentação de pessoal, materiais de escritório, peças em geral e uma variedade de itens.

A resolução CFC Nº. 1.137/08 Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, da seguinte forma:

ESTOQUES

13. Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção.

14. Os gastos de distribuição, de administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem.

15. Se o valor de aquisição, de produção ou de construção for superior ao valor de mercado, deve ser adotado o valor de mercado,

16. O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado.

17. Quando houver deterioração física parcial, obsolescência, bem como outros fatores análogos, deve ser utilizado o valor de mercado.

18. Os resíduos e os refugos devem ser mensurados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

19. Relativamente às situações previstas nos itens 13 a 18 desta Norma, as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de resultado.

20. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são mensurados ou avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- (a) que a atividade seja primária;
- (b) que o custo de produção seja de difícil determinação ou que acarrete gastos excessivos.

Quando a avaliação dos estoques de almoxarifado, a norma situa para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBC T 16.10 nos itens de 13 a 20, adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

Então segundo Souza (2002, p.166), pode-se definir custo médio ponderado como:

Um método que considera como custo das mercadorias vendidas a média ponderada móvel dos valores de aquisição. De acordo com esse método, o custo das vendas é alterado a cada nova aquisição com preço diferente do preço médio registrado na ficha de controle de estoque.

Ainda segundo Azevedo (2010, p.153), pelos critérios do Custo Médio Ponderados pode-se dizer que:

O custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Com isso, conclui-se que o controle de estoques num ente público obedeceu às regras estabelecidas na Lei e na NBC T, utilizando o preço médio de aquisição, cada entrada de material com preço diferente será feita o ajustamento de valor do estoque.

2.6 Sistemas de Custeio

2.6.1 Custeio por Absorção

Segundo Silvio Aparecido Crepaldi (2010, p.229) “Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. ”

O custeio por absorção é o mais utilizado para finalidades contábeis, visto que é permitido pela legislação brasileira e obrigatório para avaliação de estoques. É o sistema de custeamento pelo qual é realizada a apropriação aos produtos elaborados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só passam ser alocados aos bens fabricados, mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos feitos, nesse método de custeio, tanto os custos que são variáveis (que só existem quando cada unidade é feita) quanto os fixos (que independem de cada unidade produzida).

No custeio por absorção é como se a empresa estivesse separada em duas partes: a fábrica e a atividade comercial; e é como se esta última estivesse a adquirir da fábrica os produtos por ela elaborados por um valor tal que cobrisse tudo o que a fábrica gasta para produzi-los. Esses custos de fabricação são atribuídos a todos os produtos e só serão transferidos para despesas, afetando o resultado do período, quando forem vendidos. Para fins de Imposto de renda é utilizado no Brasil o custeio por absorção obrigatoriamente, quanto a depreciação dos equipamentos e outros imobilizados utilizados no processo de produção, devem ser distribuídos aos produtos, tornando-se despesa quando os bens são vendidos.

2.6.1.1 Vantagens do custeio por absorção

O custo do produto é apurado de forma completa, pois todos os itens que interferem direta ou indiretamente na sua fabricação são considerados.

A avaliação dos estoques de produtos prontos e de produtos em elaboração é feita pelo seu valor total.

Este custeio serve de base para o trabalho de Auditoria.

2.6.1.2 Desvantagens do custeio por absorção

Apresenta grandes limitações em termos de análises gerenciais

Ignora a elasticidade da procura.

Não leva em consideração a concorrência.

Os produtos não contribuem todos com a mesma margem de lucro.

2.6.1.3 Departamentalização

"Departamento é uma unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolvem atividades homogêneas. ”¹

Os departamentos podem ser classificados como:

- Departamentos de produção: que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto, ou seja, atuam sobre os mesmos;

- Departamentos de serviços: vivem basicamente para execução de serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos.

Um dos principais motivos de se fazer a departamentalização é a de tentar eliminar o maior número possível de custos indiretos. Normalmente a departamentalização acompanha a estrutura organizacional da empresa e através do estudo dessa estrutura devem-se identificar os custos com os departamentos. Os departamentos de produção vão absorver os custos dos departamentos de serviços, pois serão rateados aos produtos. Isso diminui a arbitrariedade dos rateios, pois, fazendo a departamentalização um custo

¹ Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos p. 65

indireto de um departamento de serviço, passa a ser direto quando identificado com um ou mais departamentos de produção.

Apresentamos agora os passos da Contabilidade de Custos, com a visão de departamentalização:

1º passo: separação entre Custos e Despesas.

2º passo: apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos.

3º passo: apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns.

4º passo: rateio dos Custos Indiretos comuns aos diversos Departamentos, quer de Produção, quer de Serviços.

5º passo: Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos.

6º passo: Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos, segundo critérios fixados.

2.6.2 *Custeio abc – custo baseado em atividade*

Em 1971, foi publicado nos Estados Unidos o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*. Foi o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividades. Na época, não parecia propícia à proliferação de novidades contábeis, não que não houvesse interesse nessas novidades, mas por limitações da informática da época (ferramenta de suma importância para a coleta e análise dos dados requeridos pelo custeio por atividade), na época apresentava sérios obstáculos à imediata aplicação prática das novas idéias. Assim, essas idéias só voltaram a tomar força na década seguinte em um ambiente no qual a insatisfação com os métodos de custeio tradicionais atingia o seu ponto de saturação, ao mesmo tempo em que ganhava impulso a difusão da informática aplicada às atividades administrativas.

Em função das inovações no ambiente empresarial e com base nos estudos que se desenvolveram a respeito da urgência de novas técnicas de produção e custeio, as empresas passaram a ser vistas como uma rede de processos, e não apenas como um sistema hierarquizado de departamentos. Com isso começou a progredir a idéia hoje

dominante de que tanto a alocação dos custos indiretos com base no nível aplicado de mão-de-obra direta como controle de custos baseado em uma rígida estrutura departamental constituem formas superadas de custeio e de controle de custos e que o sistema ABC preenche satisfatoriamente esta lacuna deixada pelos sistemas tradicionais de custeio.

2.6.2.1 Conceito de sistema abc

ABC (Activity-Based Costing) é o sistema de custo que tem por objetivo determinar o custo de cada atividade e para isso se utiliza de cost driver (direcionadores de custos) para alocar os custos indiretos ligados às atividades que os consomem. Pelo ABC quem gera custos não são os produtos e sim as atividades, sendo que, os produtos consomem atividades.

Segundo Nakagawa, o Custeio Baseado em Atividades trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Já Martins, define o custeio baseado em atividades (ABC), como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos. O sistema ABC, fundamentalmente parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos e que os diversos produtos consomem ou utilizam essas atividades. Assim na operação do sistema, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de cost drivers ou direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades, sendo que esse custo alocado aos produtos via direcionadores específicos.

2.6.2.2 Identificação e seleção dos direcionadores de custos

A grande diferença do ABC dos sistemas tradicionais de custeio é a maneira como ele atribui os custos indiretos aos produtos. Enquanto os sistemas tradicionais utilizam rateios, o ABC utiliza direcionadores de custo. Um dos pontos chave do sistema de custeio ABC está na escolha dos direcionadores de custos.

O que é um direcionador de custos? Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. A rigor, há de se distinguir dois tipos de direcionador: os de primeiro estágio, também chamados direcionadores de recursos e os de segundo estágio, chamados direcionadores de atividades.

O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

As atividades, ao serem executadas, consomem recursos que devem ser alocados a estas. Os direcionadores de recursos responderão às seguintes perguntas: “o que é que determina ou influencia o uso deste recurso pelas atividades? ” Ou “como é que as atividades se utilizam deste recurso? ”.

O segundo identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

2.6.2.3 Atribuição dos custos das atividades ao produto

Uma vez identificadas as atividades relevantes, seus direcionadores de recursos e respectivos custos, a próxima etapa é custear os produtos. Para tanto, faz-se necessário o levantamento da qualidade e quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por produto. Os direcionadores que foram escolhidos para levar o custo das atividades para os produtos demonstram a melhor relação entre atividade e produto.

2.6.2.4 Vantagens do custeio ABC

O sistema de custeio ABC apresenta várias vantagens, entre elas podemos citar:

- 1- Os custos indiretos são melhor alocados em função do uso dos direcionadores de custos no lugar das bases de rateio.
- 2- Permite uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa-se de ter produtos “sub-custeados” ou “super-custeados” permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial.
- 3- Permite a identificação e eliminação de atividades que não adicionam valor ao produto.
- 4- Possibilita melhor qualidade na tomada de decisões, quanto a redução dos custos, reengenharia de processos, racionalização da linha de produtos;
- 5- Permite identificar em que atividades ocorrem os problemas da empresa;

2.6.2.5 Desvantagem do custeio ABC

O sistema ABC também apresenta algumas desvantagens, entre elas encontram-se as seguintes:

- 1- Requer investimentos elevados, em muitos casos, o seu custo é muito maior que seu benefício.
- 2- Transformação aparente de custos fixos em custos variáveis, trazendo conseqüências graves para a determinação e análise dos custos dos produtos, dos serviços ou de qualquer outro objeto de custeio.
- 3- Todas atividades apresentam diferentes níveis de volumes, portanto, no ABC teremos diferentes custos unitários por atividade com diferentes níveis de volume;
- 4- Sua implantação depende de uma reestruturação da filosofia da empresa;
- 5- O custo do produto varia todo o mês.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é definida como o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, com o objetivo fundamental a descoberta de respostas para os problemas, mediante o emprego do procedimento científico.

Os procedimentos metodológicos utilizados para a realização deste trabalho de conclusão do curso de pós-graduação em Gestão Pública, abrange a classificação do estudo, coleta de dados, análise e interpretação de dados que são abordados a seguir:

Do ponto de vista da sua natureza o trabalho se classifica como aplicado, pois utilizou documentos e informações na solução de problemas específicos.

Do ponto de vista do objetivo, o presente trabalho classifica como exploratório, pois a principal finalidade foi desenvolver e esclarecer conceitos e idéias com a formulação de problema mais específico

Quanto a forma de abordagem do problema, ele se enquadra em qualitativa e quantitativa.

Quanto ao procedimento técnico, o trabalho consistiu de pesquisa bibliográfica, utilizado também a pesquisa documental e se classifica também como estudo de caso.

A análise e a interpretação dos dados foram feitas de forma qualitativa, sem uso de métodos e técnicas estatísticas. Também foi analisado ao final fazendo um comparativo de dois sistemas de custos, e qual é a opção de método de custo que melhor se adequa para o órgão estudado.

4 ESTUDO DE CASO

Foi apresentado nesta etapa do trabalho os dados coletados do órgão em estudo, iniciando com uma apresentação da entidade, conhecendo o seu orçamento relativo ao exercício de 2017 e, após, demonstrado um comparativo entre os métodos de custeio por absorção e custeio ABC.

4.1 Apresentação da Câmara da Estância Turística de Salto

A CETS, localizada na região metropolitana de Sorocaba, a 100 Kms da capital de São Paulo.

Atua na administração do Município por meio dos representantes de seu povo, na figura dos vereadores, que têm a função específica de legislar a favor da coletividade.

O número de representantes é fixado pela Carta Magna, que estabelece limites segundo o número da população, sendo o legislativo saltense composto, no ano de 2017, por 17 vereadores.

Tem ela, como atribuições, fiscalizar, controlar e assessorar os atos do Poder Executivo local, buscando desenvolver políticas públicas que atendam aos anseios e necessidades de seus munícipes, seja, verificando as ações governamentais do Executivo, ou auxiliando-o na criação de condições institucionais, por meio de Decretos, Leis, Regulamentos, que permitam dar tratamento democrático e objetivo às dificuldades urbanas e municipais.

Sendo um órgão com atribuições parlamentares, tem como papel preponderante, atuar no desenvolvimento das funções sociais da cidade, agindo estrategicamente nos diversos setores da economia, legislando sobre assuntos de interesse local; tributos municipais; remissão de dívidas e autorização de isenções e anistias fiscais.

Delibera ainda, sobre a lei de diretrizes orçamentárias, orçamento anual do Município e plano diretor, dentre outros assuntos, prevê políticas urbanas sustentadas em ações que visam garantir aos cidadãos, o acesso à moradia, saneamento ambiental, à

infraestrutura urbana, aos transportes, serviços públicos, trabalho, educação, saúde, segurança e lazer.

Para o ano de 2017 a Câmara da Estância Turística de Salto tinha em seu orçamento o valor R\$ 6.450.000,00, valor este repassado mensalmente em duodécimos de Janeiro a Dezembro.

4.2 Classificação dos Gastos da Entidade

De acordo com as documentações recebidas, foram apuradas as receitas referentes aos repasses e os gastos incorridos no período estudado. Estes dados foram necessários para a aplicação dos métodos de custeio estudados.

A Tabela 1 a seguir mostra a classificação em custos ou despesas dos respectivos gastos incorridos na entidade.

Tabela 1

Gastos	R\$
Custos	4.286.574,95
Encargos Vereadores	1.783.526,68
Encargos Pessoal Ativo	2.141.128,62
Material de Consumo	34.898,36
Serv. Consultoria	66.770,65
Serv. Terc. PF	40.561,76
Serviços de Terceiros PJ	193.017,88
Equipamentos e Material Permanente	25.323,00
Obrigações Tributárias	1.348,00
Despesas	716.852,15
Pessoal Inativo	242.906,21
Passagens	8.884,94
Material de Consumo	68.841,98
Serv. Consultoria	44.760,00
Serv. Terc. PF	39.875,04
Serviços de Terceiros PJ	309.653,58
Obrigações Tributárias	1.930,40
Total dos Gastos	5.003.427,10

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com a Tabela 1, pode-se observar que o total dos gastos levantados na pesquisa foi de R\$ 5.003.427,10, sendo o custo com Encargos de Vereadores e Pessoal Ativo, o de maior representatividade, correspondendo a 78,44% dos gastos totais.

Os demais custos encontram-se nos Materiais de Consumo onde engloba material de escritório diversos relacionados as atividades legislativas, Serviços de consultoria realizado pelos departamentos, os Serviços de PF são manutenções elétricas nos departamentos e pagamento das estagiarias, Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas estão relacionados ao sistema ERP utilizado, manutenção predial e manutenção dos veículos, os Materiais Permanentes são basicamente móveis e equipamentos eletroeletrônicos e os Tributos são retenções de ISS, todos esses custos restantes correspondem a um total de R\$ 361.919,65, representando 7,23% do total dos gastos incorridos.

Já as Despesas, com um total de R\$ 716.852,15, representam 14,33%. Nessa classificação, estão envolvidas as despesas que não estão ligadas diretamente a atividade fim do legislativo, como por exemplo material de limpeza, aposentadoria etc.

Na sequência, foi feita uma classificação dos gastos, quanto à variabilidade, conforme evidencia a Tabela 2. Esta classificação foi necessária para o cálculo do custo nos métodos, Absorção e ABC, em que os gastos, além de serem segmentados em custos ou despesas, como mostra a Tabela 1, também se classificam em fixos ou variáveis.

Tabela 2

Gastos	R\$	%
Custos Fixos	3.396.977,93	67,89
Salários Vereadores	1.783.526,68	35,65
Salários Pessoal Ativo	1.507.155,84	30,12
Serv. Consultoria	66.770,65	1,33
Serrv. Terc. Pf	39.524,76	0,79
Custos Variáveis	889.597,02	17,78
Pessoal Ativo	633.972,78	12,67
Material de consumo	34.898,36	0,70
Serrv. Terc. Pf	1.037,00	0,02
serviços de terceiros PJ	193.017,88	3,86
Equipamentos e material permanente	25.323,00	0,51
Obrigações tributárias	1.348,00	0,03
Despesas Fixas	287.666,21	5,75
Pessoal Inativo	242.906,21	4,85
Serv. Consultoria	44.760,00	0,89
Despesas Variáveis	429.185,94	8,58
Passagens	8.884,94	0,18
Material de consumo	68.841,98	1,38

Serrv. Terc. Pf	39.875,04	0,80
serviços de terceiros PJ	309.653,58	6,19
Obrigações tributárias	1.930,40	0,04
Total dos Gastos	5.003.427,10	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa.

A Tabela 2 mostra que os custos variáveis é o segundo grupo com maior gasto na câmara, correspondendo a 17,78% de tudo que é gasto, envolvendo horas extras dos funcionários ativos, materiais de consumo, serviços de PF e PJ, material permanente e obrigações tributárias.

No que diz respeito às Despesas Fixas, estas equivalem a 5,75% e abarcam os Serviços de Consultoria para Licitações e os salários dos aposentados e pensionistas.

No caso das Despesas Variáveis, foi representada pelos Materiais de limpeza, copa e cozinha, serviços de PF e PJ, e passagens em virtude dos gastos estarem relacionados ao número de funcionários e vereadores, com um percentual de 8,58% dos gastos totais. Outra classificação dos custos para os cálculos dos resultados através dos métodos aplicados foi em relação à Apropriação. Nesse caso, os custos puderam ser classificados como diretos ou indiretos.

A tabela 3 mostra a classificação como diretos ou indiretos. Essa informação também serviu de base para a aplicação dos métodos de custeio do estudo.

Custos	R\$	%
Custo Fixo direto	3.290.682,52	76,77
Vereadores	1.783.526,68	41,61
Pessoal Ativo	1.507.155,84	35,16
Custo Fixo Indireto	106.295,41	2,48
Serv. Consultoria	66.770,65	1,56
Serrv. Terc. Pf	39.524,76	0,92
Custo Variável Direto	659.295,78	15,38
Pessoal Ativo	633.972,78	14,79
Equipamentos e Material Permanente	25.323,00	0,59
Custo Variável Indireto	230.301,24	5,37
Material de Consumo	34.898,36	0,81
Serv. Terc. PF	1.037,00	0,02
Serviços de Terceiros PJ	193.017,88	4,50
Obrigações Tributárias	1.348,00	0,03
Total dos Custos	4.286.574,95	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com a Tabela 3, que segmentou os custos em Diretos e Indiretos, tem-se que os Diretos possuem uma representatividade de 92,15% do total dos custos, já os Indiretos representam apenas 7,85% do total.

4.3 Aplicação do Método de Custeio Por Absorção

Este método de custeio é aquele que envolve todos os custos diretos, em que estão ligados diretamente ao que é produzido e os custos indiretos são atribuídos proporcionalmente, utilizando-se do rateio. No caso aqui exposto, todos os gastos envolvidos nas atividades, independentemente de sua classificação, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são consumidos em sua totalidade.

Para calcular o resultado ocorrido na Câmara Municipal pelo método de custeio por absorção, foi realizado o levantamento de todos os gastos incorridos no período estudado, como pode ser evidenciado na Tabela 4.

Tabela 4		
	R\$	%
Total de Custos	4.286.574,95	85,67
Custo Direto	3.949.978,30	78,95
Custo Indireto	336.596,65	6,73
Total de Despesas	716.852,15	14,33
Despesa Fixa	287.666,21	5,75
Despesa Variável	429.185,94	8,58
Total Gasto	5.003.427,10	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 5 mostra o cálculo pelo método de custeio por absorção.

Tabela 5	
Receita no Período	R\$ 6.450.000,00
(-) Custo	R\$ 4.286.574,95
(=) Resultado Bruto	R\$ 2.163.425,05
(-) Despesas	R\$ 716.852,15
(=) Resultado Líquido	R\$ 1.446.572,90

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 5 mostra que após a dedução de todos os custos, sem distinção entre fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, chegou-se ao Resultado Bruto no valor de R\$

2.163.425,05. Desse valor foram subtraídas todas as despesas, as quais somam um total de R\$ 716.852,15 e o Resultado Final (Líquido) foi de R\$ 1.446.572,90.

4.4 Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC

O método de Custeio baseado em Atividades avalia todas as atividades desenvolvidas com a utilização de direcionadores que alocam as despesas e os custos indiretos, de forma mais confiável nos produtos ou serviços prestados.

Para o início do cálculo desse método foi realizado, primeiramente, uma identificação das atividades existentes na Câmara Municipal de Salto. As atividades levantadas no estudo foram evidenciadas na Tabela 6. Esse levantamento auxiliou na mensuração dos custos de cada atividade, de acordo com seu respectivo direcionador de recursos.

Tabela 6	
Departamentos	Atividades
Contábil/Financeiro	Registros Contábeis, Pagamentos.
Pessoal	Folha de Pagamento, Recolhimento de Impostos Trabalhistas.
Compras	Lançamento de Compras, Controle de Licitações, Controle dos Materiais de Escritório.
Imprensa	Acompanhamento de Sessões, Criação de Matérias do Site.
Administração	Preparar a Pauta das Sessões, Atendimento ao Público, Publicação dos Atos Públicos.
Jurídico	Assessoramento nas Sessões, Emissão de Pareceres dos Projetos de Lei.
Recepção/Telefonia	Atendimento a Pessoas, Atendimento Telefônico e Transferência de Ligações.
Limpeza	Limpar Instalações, Receber e Controlar Material de Limpeza.
Motorista	Levar Vereadores nos Compromissos, Levar Funcionários em Cursos.
Assessoria Presidência	Preparar os Documentos da Presidência, Atender Ligações, Controlar Compromissos da Presidência.
Vereadores	Participar das Sessões, Sessões Solenes, Audiências Públicas, Comissões Permanentes.

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 6 mostra que a estrutura da Câmara se divide em onze setores, sendo eles necessários para a execução da atividade fim, em que cada setor realiza suas próprias atividades.

Vereadores é o departamento da câmara onde foi observado o maior número de atividades desenvolvidas, todas voltadas para a parte legislativa do órgão. No caso do departamento jurídico, sua principal atividade é a emissão de pareceres e assessoramento.

O departamento de Administração está voltado para a execução da atividade principal da câmara, coordenar a realização das sessões. Outro setor existente é a imprensa, onde são preparadas as matérias publicadas no site. Já os departamentos de Recepção e Limpeza, estão voltados para a manutenção das instalações em bom estado

de utilização e recepção do público em geral. Os Departamentos Contábil, Financeiro, Pessoal e Compras por questões de espaço estão alocados num mesmo espaço, a Contabilidade/Financeiro faz os registros e controles dos gastos públicos, o departamento de Pessoal cuida da parte dos registros funcionais, folha de pagamento e recolhimentos trabalhistas, pois a câmara tem seus funcionários regidos pela CLT. Já o departamento de Compras realiza os registros de compras, procedimentos para compra de materiais e serviços e auxilia a comissão de licitações nas compras. O departamento de Motorista abrange todos os motoristas oficiais, onde são feitas viagens, visitas dos vereadores, eventos e locomoção de servidores para cursos. E por fim tratamos como departamento a Assessoria da Presidência, onde suas atividades são basicamente como uma secretária do Presidente da Câmara.

Segundo as características do custeio ABC, foram listados os direcionadores dos recursos disponíveis para o órgão, conforme pode ser observado na Tabela 7. Estes direcionadores são os critérios para possibilitar a alocação destes recursos.

Tabela 7	
Recursos	Direcionadores
Folha de Pagamento	Hora Trabalhada
Material de Consumo	Requisição
Serv. Consultoria	Por Departamento
Serv. Terc. PF	Requisição de Serviço
Serviços de Terceiros PJ	Requisição de Serviço
Equipamentos e Material Permanente	Pedido de Compra
Obrigações Tributárias	Por Serviço

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 7 relaciona quais os direcionadores dos recursos que são consumidos pelas atividades, ou seja, estes servem de parâmetro para a distribuição dos gastos em função de cada atividade realizada.

Nesse caso, a folha de pagamento é distribuída de acordo com a quantidade de horas trabalhadas por funcionários em cada departamento, já os materiais de consumo, Serviços de PF e PJ são distribuídos de acordo com as requisições feitas pelos departamentos. O recurso com serviços de consultoria é distribuído por departamento que faz uso do serviço. O recurso utilizado para equipamento e material permanente tem seu direcionador o pedido de compra feito pelo departamento e por fim o recurso de

obrigações tributárias como se trata de retenção de impostos por serviços tomados tem seu direcionador o próprio serviço.

A Tabela 8 relaciona a apropriação dos valores de folha de pagamento, materiais de consumo, serviços de PF, PJ e consultoria, equipamentos e materiais permanentes e obrigações tributárias, baseados em seus respectivos direcionadores, mencionados na Tabela 7, alocados de acordo com a quantidade utilizada em cada atividade.

Tabela 8

Atividades	Folha de Pagamento	Material de Consumo	Serv. Consultoria	Serv. Terc. PF	Serv. Ter. PJ	Equipamentos e Material Permanente	Obrigações Tributárias	Total
Registros Contábeis	R\$ 98.731,67	R\$ 3.650,00	R\$ 28.613,33	R\$ 5.391,38	R\$ 43.197,25	R\$ 2.945,00	R\$ 219,74	R\$ 182.748,36
Pagamentos	R\$ 76.437,42			R\$ 4.354,38	R\$ 10.225,75		R\$ 177,47	R\$ 91.195,02
Folha de Pagamento	R\$ 84.863,00		R\$ 17.692,44	R\$ 4.354,38	R\$ 40.742,58	R\$ 1.100,00	R\$ 177,47	R\$ 148.929,87
Recolhimento de Impostos Trabalhistas	R\$ 55.160,95			R\$ 4.354,38	R\$ 10.225,75		R\$ 177,47	R\$ 69.918,55
Lançamento de Compras	R\$ 58.487,15	R\$ 1.980,51	R\$ 11.618,66	R\$ 4.354,38	R\$ 39.255,69	R\$ 2.400,00	R\$ 177,47	R\$ 118.273,86
Controle de Licitações	R\$ 38.016,65		R\$ 44.760,00	R\$ 4.354,38	R\$ 11.850,24		R\$ 177,47	R\$ 99.158,74
Controle dos Materiais de Escritório	R\$ 32.167,93				R\$ 8.418,44			R\$ 40.586,37
Acompanhamento de Sessões	R\$ 197.061,22	R\$ 4.711,50		R\$ 4.354,38	R\$ 23.281,13	R\$ 6.050,00	R\$ 177,47	R\$ 235.635,70
Criação de Matérias do Site	R\$ 91.961,90	R\$ 2.583,42		R\$ 4.354,38	R\$ 10.225,75		R\$ 177,47	R\$ 109.302,93
Preparar a Pauta das Sessões	R\$ 291.302,29	R\$ 8.382,60		R\$ 4.740,00	R\$ 30.710,77		R\$ 193,19	R\$ 335.328,85
Atendimento ao Público	R\$ 142.832,09				R\$ 24.011,37	R\$ 1.396,00		R\$ 168.239,46
Publicação dos Atos Públicos	R\$ 165.384,53	R\$ 7.287,43	R\$ 8.846,22		R\$ 72.473,16			R\$ 253.991,34
Assessoramento nas Sessões	R\$ 128.561,99			R\$ 39.524,76	R\$ 20.268,68		R\$ 1.610,93	R\$ 189.966,36
Emissão de Pareceres Diversos	R\$ 154.274,39	R\$ 567,00			R\$ 14.800,00			R\$ 169.641,39
Atendimento a Pessoas	R\$ 59.499,87				R\$ 10.225,75			R\$ 69.725,62
Atendimento Telefônico e Transferência de Ligações	R\$ 64.324,18				R\$ 11.252,93	R\$ 2.215,00		R\$ 77.792,11
Limpar as Instalações	R\$ 75.866,91	R\$ 12.421,30			R\$ 12.682,90			R\$ 100.971,11
Receber e Controlar Material de Limpeza	R\$ 35.404,56	R\$ 10.839,16			R\$ 20.268,68			R\$ 66.512,40
Levar Vereadores nos Compromissos	R\$ 157.992,16	R\$ 19.715,34		R\$ 300,00	R\$ 11.836,24		R\$ 12,23	R\$ 189.855,97
Levar Funcionários em Cursos	R\$ 50.557,49	R\$ 8.907,12			R\$ 11.850,24			R\$ 71.314,85
Preparar Documentos da Presidência	R\$ 44.858,33				R\$ 10.225,75	R\$ 2.285,00		R\$ 57.369,08
Atender Ligações	R\$ 18.690,97				R\$ 10.000,00			R\$ 28.690,97
Controlar Compromissos da Presidência	R\$ 18.690,97				R\$ 10.042,93			R\$ 28.733,90
Participar das Sessões Ordinárias e Extraordinárias	R\$ 810.693,95	R\$ 22.694,96			R\$ 3.187,31	R\$ 6.932,00		R\$ 843.508,22
Sessões Solenes	R\$ 108.092,53				R\$ 7.988,00			R\$ 116.080,53
Audiências Públicas	R\$ 144.123,37				R\$ 10.042,93			R\$ 154.166,30
Comissões Permanentes	R\$ 720.616,84				R\$ 13.381,24			R\$ 733.998,08
Total	R\$ 3.924.655,30	R\$ 103.740,34	R\$ 111.530,65	R\$ 80.436,80	R\$ 502.671,46	R\$ 25.323,00	R\$ 3.278,40	R\$ 4.751.635,95

Fonte: Dados da Pesquisa

A atividade de maior custo foi a de Participar das Sessões Ordinárias e Extraordinárias, com um total de R\$ 843.508,22, representando aproximadamente 18% dos recursos. Observou-se que 7 das 27 atividades relacionadas (equivalente a 25,93% do total das atividades) apresentou gasto apenas com folha de pagamento e serviços de PJ. A atividade de atendimento de ligações da assessoria da presidência apresentou um total de recursos alocados no valor de R\$ 28.690,97, equivalente a 0,60% o menor custo por atividade.

As demais atividades apresentaram valores muito distintos umas das outras. Os valores levantados são os totais dos recursos utilizados em todas as atividades, que foram consideradas como os gastos incorridos para a execução da atividade legislativa da cidade de Salto. Os resultados apresentados foram comparados com os repasses recebidos da Prefeitura Municipal pela Câmara de acordo o que ordena a Constituição Federal.

Diante do exposto, a Tabela 9 mostra o cálculo do resultado mediante as informações referentes a cada atividade e às somas por departamentos.

Tabela 9

Atividade	Contábil Financeiro	Pessoal	Compras	Imprensa	Administração	Jurídico	Recepção Telefonia	Limpeza	Motorista	Assessoria Presidência	Vereadores	% em relação ao repasse	Total
Repasse da Prefeitura													RS 6.450.000,00
Registros Contábeis	RS 182.748,36											2,83	RS 182.748,36
Pagamentos	RS 91.195,02											1,41	RS 91.195,02
TOTAL	RS 273.943,39											4,25	RS 273.943,39
Folha de Pagamento		RS 148.929,87										2,31	RS 148.929,87
Recolhimento de Impostos Trabalhistas		RS 69.918,55										1,08	RS 69.918,55
TOTAL	RS 218.848,42											3,39	RS 218.848,42
Lançamento de Compras			RS 118.273,86									1,83	RS 118.273,86
Controle de Licitações			RS 99.158,74									1,54	RS 99.158,74
Controle dos Materiais de Escritório			RS 40.586,37									0,63	RS 40.586,37
TOTAL	RS 258.018,98											4,00	RS 258.018,98
Acompanhamento de Sessões				RS 235.635,70								3,65	RS 235.635,70
Criação de Matérias do Site				RS 109.302,93								1,69	RS 109.302,93
TOTAL	RS 344.938,63											5,35	RS 344.938,63
Preparar a Partida das Sessões					RS 335.328,85							5,20	RS 335.328,85
Atendimento ao Público					RS 168.239,46							2,61	RS 168.239,46
Publicação dos Atores Públicos					RS 253.901,34							3,94	RS 253.901,34
TOTAL	RS 757.559,65											11,75	RS 757.559,65
Assessoramento nas Sessões						RS 189.966,36						2,95	RS 189.966,36
Envio de Parceiros Diversos						RS 169.641,39						2,63	RS 169.641,39
TOTAL	RS 359.607,75											5,58	RS 359.607,75
Atendimento a Pessoas						RS 69.725,62						1,08	RS 69.725,62
Atendimento Telefônico e Transferência de Ligações						RS 77.792,11						1,21	RS 77.792,11
TOTAL	RS 147.517,73											2,29	RS 147.517,73
Lâmpas Instalações								RS 100.971,11				1,57	RS 100.971,11
Receber e Controlar Material de Limpeza								RS 66.512,40				1,03	RS 66.512,40
TOTAL	RS 167.483,51											2,60	RS 167.483,51
Levar Vereadores nos Compromissos									RS 189.855,97			2,94	RS 189.855,97
Levar Funcionários em Cursos									RS 71.314,85			1,11	RS 71.314,85
TOTAL	RS 261.170,82											4,05	RS 261.170,82
Preparar Documentos da Presidência										RS 57.369,08		0,89	RS 57.369,08
Atender Ligações										RS 28.690,97		0,44	RS 28.690,97
Controlar Compromissos da Presidência										RS 28.733,90		0,45	RS 28.733,90
TOTAL	RS 114.793,95											1,78	RS 114.793,95
Participar das Sessões Ordinárias e Extraordinárias										RS 843.508,22		13,08	RS 843.508,22
Sessões Solenes										RS 116.080,53		1,80	RS 116.080,53
Audiências Públicas										RS 154.166,30		2,39	RS 154.166,30
Comissões Permanentes										RS 733.998,08		11,38	RS 733.998,08
TOTAL	RS 1.847.753,12											28,65	RS 1.847.753,12
(c) Total das Atividades													RS 4.751.635,95
(c) Outros Gastos													RS 251.791,15
(=) Resultado Líquido													RS 1.446.572,90

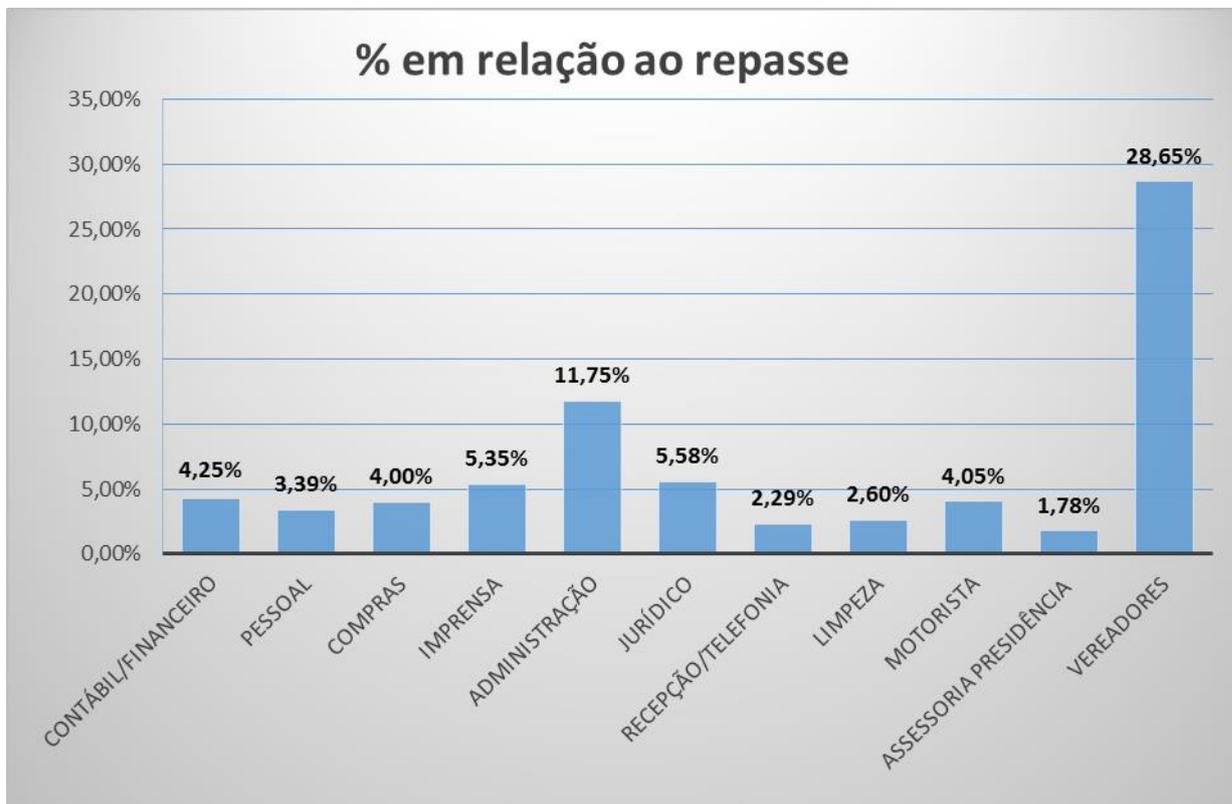
Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com a Tabela 9, em que foi verificado o custo total por departamento, o total dos recursos alocados foi de R\$ 4.751.635,95, onde o departamento de Vereadores consumiu a maior quantidade dos repasses, com R\$ 1.847.753,12 representando 28,65% do valor repassado no ano pela Prefeitura. Dentre todos os departamentos, a Assessoria da Presidência foi o de menor representatividade em relação aos repasses, somando R\$ 114.793,95 equivalendo a 1,78%.

A Receita referente aos repasses foi de R\$ 6.450.000, desse valor foram deduzidos os recursos apropriados pelos departamentos, com o total de R\$ 4.751.635,95, e os demais gastos não apropriados no valor de R\$ 251.791,15. Desse modo, o Resultado Líquido pelo custeio ABC foi de R\$ 1.446.572,90.

A Figura 1 mostra a proporcionalidade da utilização dos Recursos em relação ao total dos Repasses.

Figura 1



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que a pesquisa atingiu o objetivo proposto, na medida em que apresentou um comparativo entre dois métodos de custeio que pode atender às necessidades de informação do gestor público.

Estes métodos apoiam com dados, a articulação e elaboração do plano plurianual, da proposta orçamentária e traz maior precisão nas projeções financeiras, além de disponibilizar informações à sociedade, dos custos de serviços prestados de forma clara e transparente.

Verificou-se também, a necessidade e importância de estudos relacionados à contabilidade de custos em organizações públicas e esta pesquisa procurou contribuir nesse setor, embora a delimitação própria do estudo de caso inviabilize que as conclusões aqui verificadas sejam generalizadas para outros órgãos.

No entanto, pode ser disseminada em órgãos similares, com proveito parcial ou total do conhecimento aqui exposto.

Quanto ao estudo dos métodos de custeio comumente utilizados, verificou-se que, estudiosos na área de custos empresariais defendem o método de custeio ABC como o que melhor aloca os custos indiretos aos produtos.

Esta afirmativa é aceitável se, o que for visado seja a maximização de lucros por interesse do gestor, pois, se sua intenção for de outras espécies, como é no caso do gestor público, cuja finalidade de uso dos recursos públicos está totalmente vinculada à geração de serviços que atendem as necessidades mínimas da sociedade, então é preciso considerar o uso de outros métodos.

Os teóricos na área de custos públicos apregoam que o ABC pode ser bem empregado em algumas áreas do governo.

Diante das dúvidas sobre qual o melhor método, sugere-se atentar para o custo/benefício na utilização deste ou daquele.

A informação de custos, independente da metodologia utilizada para se chegar a ela, é o primeiro caminho a ser dado pelas entidades do setor público, como meio de trazer elementos que auxiliem na avaliação de desempenho das políticas públicas e na busca de respostas para muitas das demandas de informações gerenciais.

A pesquisa mostrou a existência de relação muito estreita entre a mensuração de custos e a qualidade do gasto, os quais irão determinar não só a qualidade do serviço entregue à sociedade, mas também a habilidade nos processos de controladoria na gestão pública.

O estudo realizado evidenciou ainda que, apesar de os resultados finais serem os mesmos, para fins gerenciais e de decisões por parte da Câmara, o método de custeio baseado em atividade (ABC) foi o que apresentou o melhor detalhamento dos custos que são incorridos no órgão.

Desta forma, a aplicação do ABC possibilita à gestão tomar decisões mais direcionadas a cada atividade, tanto para efeito de gerenciamento como para possíveis reduções de custos. Visualizando, assim, qual atividade incorre em maiores gastos e se é realmente eficiente e/ou eficaz, identificar, também, se as atividades a qual os gastos são menores não estão tendo prejuízo, necessitando de uma realocação, ou não, de recursos entre diversos outros fatores.

Espera-se que o resultado alcançado neste trabalho incentive futuros trabalhos com esse tema, como também servir de auxílio para estudos em outros órgãos governamentais.

6 BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal. 1 ed. São Paulo. Atlas, 2002.

AZEVEDO, Osmar Reis. Comentários às Novas Regras Contábeis Brasileiras. 4 ed. São Paulo. IOB, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. Trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CALIXTO, Giniglei Eudes. Sistema de controle Interno na Administração Pública Federal. Santa Maria. UFSM, 2005 disponível em <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIInEspecial/a05vIInesp.pdf>

CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso básico de contabilidade de custos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N° 1128/08, NBC –T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre> acesso em 06 de fevereiro de 2018.

FERREIRA, Ricardo J. Contabilidade Básica: Finalmente você vai aprender contabilidade. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2004.

GAMA JUNIOR, Fernando Lima. Fundamentos de Orçamento Público e Direito Financeiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 6 ed. São Paulo. Atlas 2003.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública Teoria e Prática. 6 ed. São Paulo. Atlas, 1998.

KOLIVER, Olivio. Contabilidade de Custos. 1 ed. 2 reimpressão. Curitiba. Juruá, 2010.

Lei nº. 4.320/68. Brasília: 1968.

Lei Complementar nº. 101/00. Brasília: 2000.

LOPES DE SÁ, Antonio. Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Resolução CFC Nº 1135/08, NBC – T 16.8 – Definições e a Abrangência do Controle Interno no Setor. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre> acesso em 06 de fevereiro de 2018.

Resolução CFC Nº 1136/08, NBC – T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre> acesso em 06 de fevereiro de 2018.

Resolução CFC Nº 1137/08, NBC – T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre> acesso em 06 de fevereiro de 2018.

SILVA, Elderson Ferreira da. Controladoria na Administração Pública: Manual prático para implantação. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e Governança na Gestão Publica. 1 ed. São Paulo. Atlas, 2005.

SOUZA, Acilon Batista. Contabilidade de Empresas Comerciais. 1 ed. São Paulo Atlas, 2002.