

Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS

Artur Roberto de Oliveira Gibbon (FURG) - argibbon@hotmail.com

Joyce Alves Porto (FURG) - joy_porto@yahoo.com.br

Daniele Mendes Caldas (FURG) - danicontabeis@yahoo.com.br

Débora Gomes Machado (FURG) - debora_furg@yahoo.com.br

Resumo:

O setor público brasileiro vem, ao longo dos anos, aperfeiçoando seus métodos de gestão. A limitação dos recursos financeiros e o tamanho continental do país fazem com que gestores e administradores públicos procurem otimizar os orçamentos existentes, concentrando-se, especialmente, na redução dos custos da máquina pública. A presente pesquisa tem como finalidade evidenciar como se dá a aplicação do custeio ABC como forma de custear as atividades desenvolvidas no setor público. Assim, por meio da análise de um caso real no setor de almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS, o estudo visa contribuir para a discussão acerca da implantação de um sistema de custos na administração pública municipal, o que possibilitará uma avaliação permanente da execução física e financeira das ações governamentais. Com os sistemas de informação existentes até o momento, governo e sociedade desconhecem onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. Para desenvolvimento deste estudo, a metodologia utilizada consistiu na realização de pesquisa documental com a finalidade de dar sustentação ao tema, e, posteriormente, foi desenvolvido um estudo de caso a fim de apurar o custo do objeto de custeio. Através dos resultados obtidos pode-se concluir que a gestão de custos no setor governamental é de grande valia tanto para a sociedade quanto para o governo, pois possibilita a utilização racional dos recursos disponíveis. Verificou-se também que o custeio ABC se adapta ao setor em virtude de suas peculiaridades.

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

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS

Resumo

O setor público brasileiro vem, ao longo dos anos, aperfeiçoando seus métodos de gestão. A limitação dos recursos financeiros e o tamanho continental do país fazem com que gestores e administradores públicos procurem otimizar os orçamentos existentes, concentrando-se, especialmente, na redução dos custos da máquina pública. A presente pesquisa tem como finalidade evidenciar como se dá a aplicação do custeio ABC como forma de custear as atividades desenvolvidas no setor público. Assim, por meio da análise de um caso real no setor de almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS, o estudo visa contribuir para a discussão acerca da implantação de um sistema de custos na administração pública municipal, o que possibilitará uma avaliação permanente da execução física e financeira das ações governamentais. Com os sistemas de informação existentes até o momento, governo e sociedade desconhecem onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. Para desenvolvimento deste estudo, a metodologia utilizada consistiu na realização de pesquisa documental com a finalidade de dar sustentação ao tema, e, posteriormente, foi desenvolvido um estudo de caso a fim de apurar o custo do objeto de custeio. Através dos resultados obtidos pode-se concluir que a gestão de custos no setor governamental é de grande valia tanto para a sociedade quanto para o governo, pois possibilita a utilização racional dos recursos disponíveis. Verificou-se também que o custeio ABC se adapta ao setor em virtude de suas peculiaridades.

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

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1. Introdução

Com o dinamismo das mudanças ocorridas na economia mundial, cresceu a concorrência entre os mercados e a necessidade de melhorar continuamente a eficiência dos processos. Assim, organizações privadas e públicas vêm sendo obrigadas a adotar medidas administrativas para alcançar produtos e serviços cada vez melhores e com menos recursos. Para que essa eficiência seja alcançada é preciso que haja planejamento e controle de longo prazo, através da implementação de técnicas de gestão focadas na melhoria contínua.

Neste sentido, o setor público brasileiro vem passando por modificações que exigem de seus gestores maior controle e melhor gerenciamento dos recursos utilizados. Estas mudanças culminaram com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, desde então, percebe-se um movimento que tem como objetivo a reforma da Administração Pública, pressupondo a ação planejada e transparente, a prevenção de riscos e a correção de desvios que possam vir a afetar o equilíbrio das contas públicas.

Assim, as propostas sugerem uma gestão voltada para os resultados, focada no constante aprimoramento das atividades, no controle racional dos gastos públicos e na melhoria do desempenho dos serviços prestados, o que pode ser obtido também através do controle gerencial de custos.

Ao contrário do que já ocorre nas empresas privadas, as experiências com sistemas de custos no serviço público ainda são poucas e bem recentes, podendo-se dizer que não há neste setor a cultura de controlar custos.

Para as organizações públicas, acredita-se que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) seja a metodologia de acumulação de custos mais adequada, pois permite trabalhar com a diversidade de serviços e produtos, além de ser o sistema de custeamento que mais se adapta à tomada de decisões.

Desta forma, o presente trabalho visa à aplicação do custeio ABC no setor de almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande, no estado do Rio Grande do Sul. Dentre os diversos setores administrativos desta casa legislativa, optou-se por realizar este estudo no setor de almoxarifado, uma vez que este presta serviços a todos os demais setores da Câmara, possuindo uma demanda e trabalhando com valores de significativo porte.

O objetivo deste estudo é demonstrar a aplicabilidade deste sistema de custeio no setor governamental, justificando assim, a necessidade e importância da adoção de um sistema de custos na administração pública como forma de avaliar, controlar e garantir a qualidade dos gastos públicos.

2. Gestão de Custos no Setor Público

A preocupação com a competitividade e a eficiência organizacional, passou a ser um fator preocupante para as empresas a partir da metade dos anos 70 do século passado. Nakagawa (1993) comenta que até então as empresas competiam entre si com base no custo, cujo objetivo era produzir e oferecer ao consumidor produtos de baixo custo. Atualmente, em virtude da competitividade entre os mercados, este atributo não é mais diferencial, podendo ser, muitas vezes, indício da baixa qualidade. Desta forma, o autor supracitado, comenta que hoje as empresas competem entre si com base na qualidade e na flexibilidade.

Estas passaram então a compreender a importância de adotar técnicas de gestão que garantissem sua permanência no mercado dentro desta nova realidade. Assim, tecnologias de produção mais avançadas e técnicas de gestão empresarial começaram a surgir, tornando a fabricação de produtos (ou a prestação de serviços) de qualidade, com custos reduzidos, uma necessidade mundial.

Dentro deste contexto de racionalização de custos, percebeu-se que os sistemas de custeio utilizados eram úteis para avaliação de estoques, mas para a tarefa de administração e controle de custos eram obsoletos.

Cabe ressaltar que não há um sistema de custos pronto e que sirva como modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada, havendo assim a necessidade de adaptar os modelos existentes conforme a complexidade e a realidade de cada organização. Entretanto, quando utilizados como ferramenta gerencial, os sistemas de custeio propiciam ao setor público diversos benefícios, tais como a avaliação do desempenho econômico, financeiro e patrimonial; a otimizando da função de controle, como tentativa de tornar mais transparente a comunicação de seus relatórios, que são o resultado da gestão pública; e a melhoria do processo de planejamento orçamentário.

2.1 Atividades do Serviço Público

De acordo com Slomski (2008) entende-se por serviço público o conjunto de atividades exercidas ou colocadas à disposição da sociedade, as quais são prestadas, permitidas ou concedidas pelo Estado, com a finalidade de proporcionar o bem-estar social da população. Estes serviços são financiados com dinheiro da própria sociedade, pago na forma de impostos. Desta forma, quando a sociedade elege seus representantes, espera que estes ajam de maneira correta, legal e idônea, prestando contas dos seus atos.

Silva *apud* Slomski (2008, p.366) define que para atender as necessidades da população e garantir o bem-estar social, a administração pública pode ser dividida segundo a natureza das atividades que executa, em atividades-meio e atividades-fins. A primeira tem o objetivo de assegurar os controles internos dos entes públicos, mediante as funções de assessoramento, chefia e os serviços auxiliares. Já a segunda serve para assegurar os serviços essenciais, complementares e públicos, que tem como finalidade promover o bem-estar da população.

O Quadro 1 a seguir demonstra como se dá essa divisão da administração pública em atividades, bem como as funções e atribuições de cada uma delas.

Administração Pública	
Atividades-meio	Atividades-fins
FUNÇÕES DE ASSESSORAMENTO • Pesquisa • Planejamento • Organização FUNÇÕES DE CHEFIA • Comando • Coordenação • Controle SERVIÇOS AUXILIARES • Administração de Pessoal • Administração de Material • Administração financeira • Administração Patrimonial • Administração Orçamentária • Administração Documental • Administração do Cadastro Geral de Cidadãos	ESSENCIAIS • Segurança • Defesa nacional • Justiça COMPLEMENTARES • Proteção à saúde • Proteção à agricultura • Proteção à educação • Promoção do bem-estar social • Desenvolvimento urbano • Desenvolvimento econômico • Incremento de obras públicas SERVIÇOS PÚBLICOS • Transportes coletivos • Iluminação • Limpeza pública • Abastecimento etc.

Fonte: Silva *apud* Slomski (2008, p.366)

Quadro 1 – Divisão da administração pública

Dentro da ótica de custos, para que a utilização dos recursos seja feita com economia, é imprescindível que se conheça o quanto realmente custa para a organização pública prestar determinado serviço à sociedade, ou quanto custa os serviços internos que necessita para manter suas atividades. Esta identificação é útil para administrar de forma racional a utilização dos recursos públicos, de forma a garantir que não haja, por exemplo, gastos desnecessários com as atividades-meio e pouca destinação de recursos para as atividades-fins.

2.2 Administração do Setor Público

O modelo de gestão tradicionalmente aplicado à administração pública prioriza a execução de controles formais e o rigoroso cumprimento da Lei. Entretanto, mais importante que cumprir a Lei, é desempenhá-la com economia de recursos e com a qualidade dos serviços.

No sistema tradicional de gestão pública, as informações são organizadas com o único objetivo de atender a administração financeira. Para Alonso (1999) o governo tem a clara noção do corte de gastos que deve ser feito em decorrência do equilíbrio econômico, mas nunca sabe como e onde esses cortes devem ocorrer. Normalmente o Estado não consegue promover o corte seletivo de gastos sem prejudicar o desempenho da administração pública.

Em consequência desta falta de informações gerenciais, quando surge a necessidade de cortar gastos,

(...) é comum que ele atinja, de modo uniforme, atividades que possuem importância desigual do ponto de vista dos usuários. Se o governo aplica um corte linear, por exemplo, em despesas com serviços de terceiros, sem ter conhecimento do grau de dependência que as atividades que geram valor para o usuário possuem em relação àqueles gastos, é mais provável que as atividades mais sensíveis a eles sejam as mais prejudicadas. (SILVA *apud* REIS, RIBEIRO E SLOMSKI, 2005, pág. 3)

Desta forma, não basta a redução desenfreada de custos por meio de cortes na despesa sem a adoção de medidas que possibilitem a redução dos gastos públicos com a conseqüente melhoria do desempenho.

De acordo com dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2008), até 1986, o Governo Federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a adequada gestão dos recursos públicos, dentre eles, a falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública; a utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais; a inexistência de mecanismos que evitassem o desvio de recursos; e, o despreparo técnico de grande parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira.

A partir de 1987, o controle dos gastos públicos no Brasil sofreu um grande avanço com a implementação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. Conforme a STN (2008), o SIAFI trata-se de um sistema informatizado que integra os subsistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo e que fornece informações gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração Pública, possibilitando o controle completo e efetivo da execução da despesa. Trata-se de uma ferramenta útil para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos, onde um dos seus principais objetivos é fazer com que a contabilidade seja uma fonte segura de informações gerenciais.

Entretanto, apesar do grande avanço percebido desde a implantação do SIAFI, este sistema não foi desenvolvido para controlar e apurar custos, tampouco, possibilita ao governo saber o quanto cada despesa contribui para alcançar os objetivos propostos e não permite identificar quais atividades agregam valor ao resultado final das ações governamentais. Em suma, segundo Alonso (1999, p.39), o governo desconhece “onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos”.

Existe então, a necessidade de desenvolver na esfera pública sistemas de controle de custos que propiciem avaliações mais sensatas e coerentes. Estes sistemas são imprescindíveis para a fundamentação dos processos decisórios e da avaliação do desempenho institucional, uma vez que o conhecimento dos custos pode proporcionar a utilização eficiente dos recursos.

Para Alonso (1999), são três os principais motivos que contribuem para que os custos do serviço público não sejam apurados: (1) o foco do serviço público está voltado para o estrito cumprimento da lei, e muitos ainda acreditam que assim o serviço público é eficaz; (2) dada a natureza de suas atividades, que são executadas em regime de monopólio, acredita-se que o financiamento das atividades através dos impostos arrecadados é suficiente para cobrir os custos dos serviços públicos, assim a economia dos recursos não se faria necessária; e (3) a resistência dos agentes políticos, uma vez que o baixo desempenho terá que ser justificado.

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – faz parte do processo de reforma e modernização da Administração Pública. De acordo com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2008), a LRF pode ser entendida como um código de conduta para os gestores públicos que passam a obedecer normas e limites para administrar as finanças, devendo prestar contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade. Em seu art. 50, §3º, a referida lei determina que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”.

Diversas pesquisas já publicadas sobre sistemas de custeio aplicados ao setor governamental, sugerem a utilização do ABC como uma das ferramentas de gestão de custos que melhor se adapta ao setor, dentre os quais pode-se citar Rêgo, Barbosa e Araújo (2007), que aplicaram o referido sistema de custeio com a finalidade de analisar a relação custo-benefício do serviço de transporte escolar do Município de Sepé/PB, comprovando que este pode contribuir para melhorar a utilização racional e eficiente dos recursos públicos.

Na mesma linha, está o trabalho desenvolvido por Zorzal e Bornia (2005), que propuseram a aplicação ABC em empresas de serviços de saneamento em água e esgoto, concluindo que este sistema oferece condições para avaliar o comportamento dos custos e analisar as oportunidades para a redução destes, além de oferecer informações confiáveis para a tomada de decisões. Salientam ainda que o modelo pode ser aplicado a qualquer organização, bastando que alguns ajustes sejam feitos para adequá-lo a cada realidade.

Desta forma, percebe-se que enquanto nas organizações privadas a maior preocupação da contabilidade de custos está voltada para a avaliação de estoques e custeamento de produtos, na esfera pública, a preocupação concentra-se na avaliação do desempenho e do resultado dos serviços. Essa avaliação de desempenho se dá através da análise das atividades, que é o foco do custeio ABC.

Além disso, a prevalência dos custos fixos e indiretos também tem peso relevante na escolha do critério de custeio a ser adotado, sendo que estes representam a maior parte dos custos relativos à prestação dos serviços públicos. Um exemplo citado por Reis, Ribeiro e Slomski (2005) é o custo com a folha de pagamento, cuja principal característica é a estabilidade do servidor público, uma vez que os serviços devem ser colocados à disposição da sociedade independente da demanda, da quantidade e da qualidade dos mesmos.

Na opinião de Flores (2007, p.71), “não há dúvida de que a implementação dos sistemas de custos nas Administrações Públicas será um divisor histórico entre épocas.”, pois possibilitará a avaliação, o controle e a melhoria dos processos internos, além de servir como base para a detecção de erros, fraudes e desperdícios no sistema público.

2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades – ABC –, conforme Martins (2003, p.103), 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”. A idéia central é que as atividades consomem os recursos (representados pelos custos indiretos de fabricação), e que os produtos ou serviços consomem essas atividades.

Este modelo de acumulação de custos surgiu com a finalidade de reduzir as distorções provocadas pelos sistemas de custeio convencionais. Segundo Nakagawa (1993, p. 37)

os sistemas tradicionais, conhecidos como sistemas de custeio baseados em volume (...) apropriavam os custos indiretos com base em alguns atributos diretamente relacionados com o volume de produção, tais como horas de mão-de-obra direta, horas máquina, valor do material consumido e outros.

Como os custos indiretos não possuem uma medida objetiva para sua alocação aos produtos, qualquer tentativa de distribuição tem de ser feita através de estimativas, critérios de rateio ou previsões, que sempre carregarão consigo certo grau de arbitrariedade.

A problemática dos custos indiretos se intensificou diante do avanço tecnológico percebido nas últimas décadas e com a crescente complexidade dos sistemas de produção. Até então os custos de uma indústria eram predominantemente diretos, com ênfase nos gastos com mão-de-obra e materiais. Como os custos indiretos não eram tão relevantes em relação ao custo total, os sistemas tradicionais de custeio eram suficientes para a tarefa de custeamento

dos produtos, pois mesmo que os critérios de rateio carregassem consigo algum grau de arbitrariedade isto não seria suficiente para distorcer o custo final de forma significativa.

Todavia, com o passar do tempo, percebeu-se que estes sistemas não são eficazes se utilizados como instrumentos gerenciais, pois não só distorcem os custos dos produtos como também não possibilitam a gestão estratégica das atividades que integram o sistema produtivo. Assim, novas metodologias surgiram na tentativa de preencher as lacunas deixadas por esses sistemas, como é o caso do ABC.

O diferencial do ABC em relação aos sistemas de custeio tradicionais está na forma como os custos indiretos são alocados aos produtos ou serviços. Neste modelo, a definição das atividades e a identificação dos fatores que fazem com que estas atividades consumam os recursos, permitem que os custos indiretos sejam alocados às atividades que realmente os consumiram, reduzindo a arbitrariedade decorrente dos rateios. Conforme Mauss e Souza (2008, p.60), “isso se dá através da análise de uma relação causa e efeito e do rastreamento das causas que deram origem àqueles custos”. Assim, os custos indiretos serão alocados às atividades por meio dos direcionadores, que são a verdadeira causa da ocorrência dos custos.

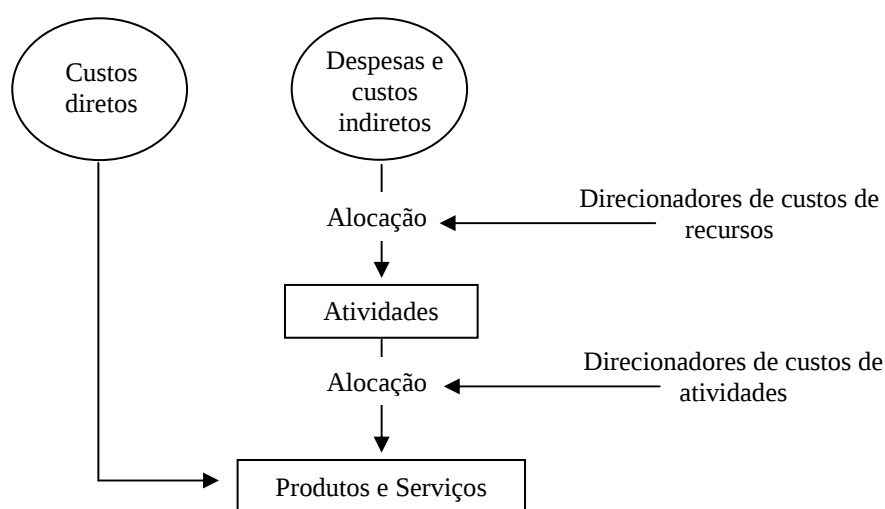
Para Atkinson et al. (2000, p.308), o custeio baseado em atividades

desenvolve a idéia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos.

Martins (2003, p.96) classifica os direcionadores de custos em duas categorias:

- Direcionadores de custos de recursos: demonstram a relação existente entre a atividade executada e os recursos consumidos. É a maneira como cada atividade consome os recursos a disposição da empresa (sejam eles recursos materiais, humanos, tecnológicos ou financeiros);
- Direcionadores de custos de atividades: demonstram a relação das atividades com os produtos. É a forma como os produtos (ou serviços) consomem as atividades.

A Figura 1 ilustra o esquema conceitual do custeio ABC.



Fonte: adaptado de Leone, (1997, pág. 256).

Figura 2 - Critério ABC – uma visão global

De forma prática, a aplicação do ABC pode ser dividida em 4 etapas: (1) identificação das atividades e dos recursos consumidos; (2) identificação e seleção dos direcionadores de custos; (3) atribuição dos custos dos recursos às atividades; e (4) atribuição dos custos das atividades aos produtos ou serviços.

Na etapa de identificação das atividades, o levantamento destas possibilita sua classificação em agregadoras de valor, não agregadoras de valor e atividades secundárias (BRASIL, 2004). As atividades que agregam valor são aquelas que transformam os recursos consumidos em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades do cliente (interno ou externo). As atividades que não agregam valor são as que poderiam ser facilmente excluídas sem comprometer as características fundamentais do produto ou serviço final. Já as atividades secundárias são necessárias por dar apoio às demais, independente de agregarem valor ou não.

De acordo com Flores (2007, p. 65) “atividades são ações desenvolvidas por unidades administrativas específicas (...) que agrupadas formam um processo. Tarefas são as subdivisões das atividades, organizadas em série.”. Assim, uma atividade é um conjunto de tarefas com o objetivo de produzir um produto ou executar um serviço.

O quadro 2 a seguir evidencia a divisão de uma atividade em várias tarefas:

Setor	Atividade	Tarefas
Almoxarifado	Receber materiais	Confrontar nota de compra com o material recebido
		Conferir a integridade física do material
		Acondicionar o material em local próprio

Quadro 2 – Divisão de uma atividade em tarefas

Identificadas as atividades, deve-se selecionar os direcionadores de custos, tanto de recursos quanto de atividades. No entender de Brasil (2004, p.65), os direcionadores de custos são “a expressão quantitativa através da qual se rastreiam os elementos de custos às atividades e dessas para os objetos”.

A identificação dos direcionadores de custos é a etapa mais importante e que merece maior atenção na implementação do custeio ABC. Alguns autores, como é o caso de Leone (1997), apontam que os direcionadores de custos, assim como os rateios dos sistemas tradicionais, também são baseados em medidas de volume, como por exemplo, quantidade de ordens de produção. Assim, a escolha de um direcionador que não tenha uma relação clara e objetiva com a atividade vai criar o mesmo problema da arbitrariedade dos rateios.

A terceira etapa é a atribuição dos custos às atividades, que deve seguir a ordem de prioridade de alocação direta, rastreamento e rateio. A alocação direta é feita quando existe uma relação clara e objetiva entre a atividade e o custo e é utilizada para alocação dos custos de natureza direta. O rastreamento é uma alocação baseada na identificação do fator causador do custo (indireto), e é expressa através dos direcionadores de custos de recursos para as atividades. Exemplos que podem ser citados são: número de empregados, área ocupada, horas de trabalho, etc. Já o rateio dos custos indiretos, em função de sua arbitrariedade, só deve ser utilizado quando não houver possibilidade de realizar a alocação direta nem o rastreamento.

A última etapa é o custeamento dos produtos ou serviços através dos direcionadores de recursos de atividades, que irão atribuir aos produtos o custo das atividades formado na etapa anterior.

Diversos autores apontam que, assim como qualquer outro método de custeio, o ABC possui vantagens e desvantagens quando utilizado como ferramenta de gestão de custos.

Martins (2003, p. 294) defende que

uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos mais ‘tradicionais’ é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do

produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.

Ao contrário dos custeios tradicionais, que limitam-se a apurar os custos dos produtos, o ABC indica como os custos se formam ao longo do processo produtivo. Isto permite a implementação da gestão estratégica de custos voltada não somente à redução e corte de gastos, mas principalmente à análise detalhada das atividades executadas pela empresa, proporcionando a racionalização na utilização dos recursos. Corroborando, Mauss e Souza (2008) salientam que através da identificação das atividades que não agregam valor, os gestores podem determinar técnicas adequadas que permitam a redução de desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros custos.

No entanto, os benefícios trazidos pelo ABC dependem, em grande parte, da capacidade organizacional e financeira da empresa em desenvolver a implantação deste método. Mauss e Souza (2008, p.55) apontam que o ABC

avalia e mensura o custo dos produtos em todo o seu processo de desenvolvimento, produção e comercialização, e por isso, envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetos de custeio e dos processos das operações. Além do mais, consideráveis investimentos são feitos em informatização, treinamento de pessoal e, provavelmente, na contratação de consultoria externa competente para coordenar a implantação.

Os autores concluem que os altos custos envolvidos na implantação do ABC provavelmente façam com que ele não seja aplicado a uma empresa em sua totalidade, mas sim apenas nas atividades consideradas mais relevantes.

Alguns autores também criticam o fato de que os direcionadores de custos nada mais são do que medidas de volume, assim como aquelas utilizadas nos rateios. Sobre este aspecto, Leone (1997, p.132) afirma que

o Custeamento por Atividades faz o rateio das despesas por atividades, (...) e depois faz o rateio das atividades para os custos dos produtos ou serviços. De qualquer modo, faz o uso de bases de rateio. A imputação das despesas às atividades e destas para os produtos será igualmente indireta e aproximativa.

Vantagens e desvantagens a parte, cada método de custeio possui suas peculiaridades. No entender de Leone (1997) todos eles têm a mesma preocupação com o tratamento que será dado aos custos indiretos, e cada um administra esses custos de forma diferente, logo, as informações gerenciais produzidas por cada um também serão distintas. Assim, a escolha do custeio ideal depende das características de cada organização, bem como do nível de informações que esta necessita para a gestão dos negócios.

3. Procedimentos Metodológicos

Raupp e Beuren (2008) enunciam que na pesquisa científica os procedimentos adotados determinam a maneira como o estudo será conduzido e como os dados serão obtidos. Neste sentido, para o desenvolvimento deste trabalho os procedimentos adotados foram a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a entrevista e o estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica foi realizada com o objetivo de dar sustentação teórica ao tema abordado. Já a pesquisa documental foi feita para coletar os dados a serem aplicados no estudo de caso.

De acordo com Furasté (2008, p.33), a pesquisa bibliográfica “baseia-se fundamentalmente no manuseio de obras literárias, quer impressas, quer capturadas via internet”. Segundo Raupp e Beuren (2008) esta tipologia de pesquisa é desenvolvida através

de materiais já elaborados e publicados sobre o tema, como livros e artigos, enquanto a pesquisa documental, no entender de Carvalho *apud* Raupp e Beuren (2008, p.135), é aquela em que se utilizam “documentos considerados cientificamente autênticos não fraudados”, dentre os quais pode-se mencionar os relatórios, livros e demonstrativos contábeis.

Para atender ao objetivo geral deste estudo, que é a aplicação do método ABC para custear os serviços prestados pelo almoxarifado da Câmara Municipal do Rio Grande aos demais setores internos, foi feito um estudo de caso.

O estudo de caso, conforme Gil *apud* Raupp e Beuren (2008, p.84), é o “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo”, assim, permite verificar na prática, através de um caso (ou casos) específico os conhecimentos obtidos por meio das pesquisas bibliográfica e documental.

Também foram realizadas entrevistas dirigidas aos funcionários do almoxarifado, como instrumento de coleta de dados, com vistas a coletar informações sobre as atividades desenvolvidas.

4. Aplicação do custeio ABC no setor de almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS

O objetivo deste estudo é a aplicação do ABC no setor de Almoxarifado da Câmara Municipal de Rio Grande/RS, de forma a custear o atendimento realizado por este setor a cada um dos demais setores, que somam um total de 24 unidades. Para tanto, foram utilizados os dados relativos ao primeiro semestre do ano de 2008.

A coleta de dados foi desenvolvida em duas etapas. Primeiramente, realizou-se uma entrevista com os profissionais que atuam no setor analisado para obter informações sobre as atividades desenvolvidas por eles, assim foi possível identificar as atividades relevantes, como estas são realizadas e os recursos consumidos por cada uma delas.

Na segunda etapa, através de fontes documentais, foram obtidos os dados numéricos necessários à aplicação do modelo proposto. Para tanto, coletou-se junto ao setor de Contabilidade os custos com salários e encargos e energia elétrica; junto ao setor de Patrimônio, o valor dos ativos fixos para que se pudesse calcular a depreciação; junto ao setor de Telefonia, os valores gastos com telefone durante o período analisado; e junto ao próprio almoxarifado, o custo dos materiais de consumo utilizados, bem como a quantidade de compras, recebimentos e requisições do período.

4.1 Caracterização do objeto de custeio

No Brasil, a governabilidade do Município é assegurada pelos poderes Executivo e Legislativo, sendo as atribuições municipais divididas em funções executivas e funções legislativas, cabendo-as, respectivamente, ao Prefeito e à Câmara Municipal.

Como representante do Poder Legislativo municipal, a função específica de uma Câmara é fazer leis, mas executa também as funções de controle e fiscalização, assessoramento ao Executivo local e administração de seus serviços internos.

Uma Câmara Municipal é composta por Vereadores, Mesa, Plenário, Comissões e Serviços Auxiliares. Segundo Meirelles (1993, p.479), “a Câmara, como órgão legislativo do Município, tem necessidade de serviços auxiliares (...) para bem realizar suas atividades específicas”. O mesmo autor cita que estes serviços são divididos em secretaria, tesouraria, assessoria técnico-legislativa, e outros serviços administrativos, sendo que estes últimos englobam os serviços de limpeza, almoxarifado, arquivo, entre outros.

Desta forma, por ser um serviço auxiliar que executa uma atividade-meio, ou seja, que fornece condições para que o ente público execute suas atividades-fins, o almoxarifado,

objeto deste estudo, presta serviços para todos os setores internos, sendo portando de grande importância para a organização e o bom funcionamento do ente público no qual está inserido.

4.2 Identificação das Atividades e dos Recursos Consumidos

Em um órgão público, o almoxarifado é a unidade administrativa responsável pelo controle e pela movimentação dos bens de consumo. A seguir estão relacionadas as atividades relevantes que compõem o processo de atendimento do almoxarifado aos demais setores, as tarefas que compõem cada atividade e os recursos consumidos por cada uma delas.

Comprar Materiais
Tarefas: Contato com fornecedores; Recebimento de orçamentos; Obtenção de autorização para compra; Encaminhamento para empenho; Realização da compra.
Recursos consumidos: Salário e encargos, depreciação, energia elétrica, telefone, material de consumo.
Descrição da atividade: Diariamente, o funcionário responsável por efetuar as compras, realiza um levantamento no estoque para verificar se há a necessidade de novas aquisições. Quando for necessário, o funcionário verifica qual o valor total aproximado do material a ser comprado. Se o valor ultrapassar R\$8.000,00, informa ao Diretor Geral a necessidade da compra. Caso contrário entra em contato com pelo menos três possíveis fornecedores, pessoalmente ou por telefone, indica os materiais que necessita e solicita um orçamento que contenha o valor e a descrição dos mesmos. Após receber todos os orçamentos solicitados, os encaminha ao Presidente da Câmara para que este avalie os orçamentos e autorize a compra, sempre escolhendo o orçamento que apresente menor valor. Sendo a compra autorizada, os documentos voltam para o almoxarifado e são enviados à Contabilidade para que seja feito empenho. Após o empenho, o funcionário do almoxarifado entra em contato com o fornecedor escolhido e solicita a entrega do material.

Quadro 3 – Atividade Comprar Materiais

Receber Materiais
Tarefas: Recebimento de materiais; Conferência da quantidade, integridade física e qualidade do material recebido; Registro da entrada de material; Envio do documento de compra à Contabilidade.
Recursos consumidos: Salário e encargos, depreciação, energia elétrica, material de consumo.
Descrição da atividade: Ao receber o material comprado, o funcionário confere o que está sendo recebido com a nota fiscal de compra e verifica a integridade física e qualidade do mesmo. Após, realiza o registro da entrada do material no sistema e envia a nota fiscal de compra ao setor de Contabilidade.

Quadro 4 – Atividade Receber Materiais

Armazenar Materiais
Tarefas: Estocagem do material; Controle dos prazos de validade.
Recursos consumidos: Salário e encargos, depreciação, energia elétrica.
Descrição da atividade: Após o recebimento do material, o funcionário o armazena no local apropriado. Além disso, mensalmente, confere se os prazos de validade de todos os materiais estocados.

Quadro 5 – Atividade Armazenar Materiais

Distribuir Materiais
Tarefa: Atendimento ao requisitante; Verificação da disponibilidade do material; Seleção do material requisitado; Registro da saída do material; Entrega do material; Arquivamento do documento de requisição.
Recursos consumidos: Salário e encargos, depreciação, energia elétrica, telefone, material de consumo.
Descrição da atividade: O requisitante entra em contato com o almoxarifado e informa o setor que está requisitando, o material e a quantidade que precisa. O funcionário do almoxarifado verifica no sistema se há disponibilidade do material. Quando não houver o material em estoque, informa o funcionário responsável pelas compras, para que este tome as devidas providências. Havendo disponibilidade, separa o material a ser entregue, registra a saída no sistema e emite um documento de requisição. No momento em que se realiza a entrega do material, a pessoa que está recebendo assina o documento de requisição, que será arquivado pelo funcionário do almoxarifado.

Quadro 6 – Atividade Distribuir Materiais

Quanto à identificação dos recursos consumidos pelo setor, as informações utilizadas foram coletadas nas entrevistas realizadas com os funcionários do setor e através das fontes documentais já citadas anteriormente. A Tabela 1 apresenta o valor total dos recursos consumidos no semestre.

Tabela 1 – Recursos consumidos

Recursos Consumidos	Valor no período
Mão-de-obra (salários e encargos)	28.609,62
Depreciação de móveis e equipamentos	556,65
Energia Elétrica	283,32
Telefone	256,14
Material de consumo	193,79
Total	29.899,52

4.3 Identificação e seleção dos direcionadores de custos

Uma vez definidas as atividades e os recursos, passa-se a identificar os direcionadores que irão apropriar os recursos consumidos às atividades descritas.

Conforme exposto anteriormente, existem dois tipos de direcionadores de custos: os direcionadores de recursos, que atribuem o custo dos recursos às atividades; e os direcionadores de atividades, que alocam aos serviços o custo das atividades.

Antes de identificar os direcionadores utilizados, são necessárias algumas considerações:

- O almoxarifado possui três funcionários, identificados com um estagiário, um servidor e um Cargo de Confiança. O estagiário e o Cargo de Confiança exercem as atividades de Receber, Armazenar e Distribuir materiais, dividindo-se nas tarefas de acordo com a necessidade. Já o servidor executa exclusivamente a atividade de Comprar materiais.
- Todas as atividades consomem de maneira igual a depreciação do imobilizado, uma vez que os móveis, utensílios e equipamentos são utilizados em todas as atividades. O mesmo vale para a energia elétrica.
- Por ainda não estar em vigor a legislação que ampara a depreciação dos bens permanentes do ente público, e sob a alegação de que as entidades públicas não desenvolvem atividades econômicas, é comum na contabilidade deste setor não se efetuar o cálculo e o registro da depreciação. Entretanto entende-se que este é um gasto que deve ser considerado para fins gerenciais, uma vez que é inevitável o desgaste dos bens em função da sua utilização. Assim, neste trabalho utilizou-se o método das quotas constantes, no qual a depreciação é calculada com base no tempo de vida útil estimada para cada bem.
- A despesa com telefone é consumida apenas pelas atividades de Comprar e Distribuir materiais. Já o material de consumo é utilizado somente pelas atividades de Comprar, Receber e Distribuir.
- No período analisado, foram efetuadas 30 compras e 30 recebimentos de material; já o armazenamento foi realizado 36 vezes (incluindo as 30 compras e 6 verificações mensais de validade); e 1.360 requisições foram atendidas, distribuindo os materiais solicitados aos setores.

Para o custo com salário e respectivos encargos do servidor, foi feita uma alocação direta à atividade de Comprar Materiais, pois este funcionário executa somente esta atividade. Assim, este custo foi classificado como o único custo direto do setor estudado.

O direcionador de custo que melhor se adapta ao rastreamento dos demais salários e encargos é o tempo, ou seja, o número estimado de horas que os funcionários dedicam para realizar as atividades. Entretanto uma das dificuldades encontradas foi o fato de que não existe uma medição ou controle do tempo real que cada atividade requer. Desta forma, fez-se uma estimativa do percentual de tempo que cada atividade consumiu, utilizando-se como base a quantidade de vezes que as atividades desenvolvidas por estes funcionários foram repetidas no período analisado, conforme pode-se observar na Tabela 2.

Tabela 2 – Tempo percentual gasto na execução das atividades

Atividades	Número de repetições	% tempo gasto
Receber Materiais	30	2,10%
Armazenar Materiais	36	2,53%
Distribuir materiais	1.360	95,37%
Total	1.426	100%

Para os outros custos do almoxarifado (depreciação, energia elétrica, telefone e material de consumo) utilizou-se como direcionador a quantidade de vezes que cada atividade foi executada no período. Considerou-se esta como a melhor medida para alocação destes às atividades, uma vez que estas os consomem de maneira proporcional à medida que os serviços são executados.

As tabelas 3, 4 e 5 demonstram o valor percentual que foi usado para destinar os custos dos recursos para cada atividade, considerando que as despesas com telefone e material de consumo não são utilizadas por todas as atividades, conforme dito anteriormente.

Tabela 3 – Direcionador de recursos percentual para as despesas com depreciação e energia elétrica

Atividades	Número de repetições	%
Comprar materiais	30	2,06%
Receber materiais	30	2,06%
Armazenar materiais	36	2,47%
Distribuir materiais	1360	93,41%
Total	1456	100,00%

Tabela 4 – Direcionador de recursos percentual para a despesa com telefone

Atividades	Número de repetições	%
Comprar materiais	30	2,16%
Distribuir materiais	1.360	97,84%
Total	1.390	100,00%

Tabela 5 – Direcionador de recursos percentual para a despesa com material de consumo

Atividades	Número de repetições	%
Comprar materiais	30	2,11%
Receber materiais	30	2,11%
Distribuir materiais	1.360	95,78%
Total	1.420	100,00%

Para custear os serviços prestados pelo almoxarifado a cada um dos setores da Câmara, a pesquisa utilizou os seguintes direcionadores de atividades:

- Para as atividades **Comprar e Receber Materiais** utilizou-se o **número de pedidos** de materiais que cada setor efetuou. No período analisado, todos os pedidos feitos foram atendidos, logo, a quantidade de pedidos é igual ao número de requisições.
- Para a atividade **Armazenar Materiais**, utilizou-se como direcionador o **número de setores atendidos**. Enquanto os materiais permanecem em estoque, estão disponíveis a qualquer setor que o requisitar, assim, a disponibilidade desta atividade é igual para todos os setores da Câmara. Desta forma, custo da mesma foi distribuído igualmente, dividindo seu custo pelo número de setores atendidos.
- Para a atividade **Distribuir Materiais** utilizou-se o **número de requisições atendidas** aos setores.

4.4 Atribuição dos custos dos recursos às atividades

Identificados os direcionadores, os elementos de custos são segregados pelas atividades, conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Elementos de custos rastreados às atividades (em R\$)

Elementos de custo Atividades	M. D.O	Energia Elétrica	Depreciação	Telefone	Material de Consumo	Total por Atividades
Comprar materiais	15.360,00	5,84	11,47	5,53	4,09	15.386,92
Receber materiais	278,24	5,84	11,47	-	4,09	299,63
Armazenar materiais	335,22	7,00	13,75	-	-	355,96
Distribuir materiais	12.636,16	264,65	519,97	250,61	185,61	13.857,00
Total por Elem. de custo	28.609,62	283,32	556,65	256,14	193,79	29.899,52

4.5 Atribuição dos custos das atividades aos serviços

Foram custeados os serviços prestados pelo almoxarifado a cada um dos setores internos da Câmara Municipal, que são os objetos de custo. A tabela abaixo demonstra o custo do atendimento feito segregados pelos setores.

Tabela 7 – Custo das atividades do almoxarifado rastreadas aos setores atendidos (em R\$)

Atividades Setores	Comprar	Receber	Armazenar	Distribuir	Total por Setor
Arquivo	509,31	9,92	14,83	458,67	992,73
Atas	553,93	10,79	14,83	498,85	1.078,40
Bancadas	543,16	10,58	14,83	489,15	1.057,72
Comissões	249,27	4,85	14,83	224,48	493,44
Contabilidade	667,79	13,00	14,83	601,39	1.297,02
Copa	1.018,61	19,84	14,83	917,33	1.970,62
CPD	520,08	10,13	14,83	468,37	1.013,40
Expediente	203,11	3,96	14,83	182,91	404,81
Gabinete de Imprensa	192,34	3,75	14,83	173,21	384,13
Gabinetes dos Vereadores	2.534,23	49,35	14,83	2.282,25	4.880,66
Leis	147,71	2,88	14,83	133,03	298,45
Limpeza	837,05	16,30	14,83	753,82	1.622,00
Manutenção	860,13	16,75	14,83	774,61	1.666,32
Memorial	101,55	1,98	14,83	91,46	209,82
Motoristas	56,93	1,11	14,83	51,27	124,14
Patrimônio	236,96	4,61	14,83	213,40	469,80
Presidência	690,87	13,45	14,83	622,18	1.341,34

Protocolo	226,19	4,40	14,83	203,70	449,12
Recepção	147,71	2,88	14,83	133,03	298,45
Recursos Humanos	520,08	10,13	14,83	468,37	1.013,40
Secretaria, Diretoria e Jurídico	2.092,62	40,75	14,83	1.884,55	4.032,76
Telefonia	327,74	6,38	14,83	295,15	644,11
TV Câmara	1.595,62	31,07	14,83	1.436,97	3.078,50
Xérox	553,93	10,79	14,83	498,85	1.078,40

5. Considerações Finais

No Brasil, a Administração Pública vem passando por modificações que exigem de seus governantes uma gestão voltada para os resultados, com foco no controle dos gastos públicos e na melhoria da qualidade dos serviços prestados.

Desde o ano de 2000, quando foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal, existe a exigência da utilização de um sistema de custos no setor governamental como forma de garantir a transparência na utilização dos recursos públicos. No entanto, percebe-se que, ao contrário do que já ocorre a muito tempo nas empresas privadas, não há no setor público a cultura de controlar custos, cuja implementação esbarra em limitações culturais, comportamentais, e no despreparo de boa parte dos servidores.

O presente estudo analisou um caso real, onde foi aplicado o custeio ABC no setor de almoxarifado da Câmara Municipal do Rio Grande/RS, com o objetivo de determinar o custo do atendimento realizado pelo setor a cada um dos demais setores internos. Para tanto foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental que deram sustentação teórica ao tema abordado.

Frente ao exposto, comprovou-se que o método de custeio enfatizado neste trabalho é o que melhor se adapta à Administração Pública dadas as características inerentes ao setor. O ABC pode ser implantado com sucesso pelas entidades públicas, sendo útil como ferramenta de gestão se utilizada nos processos decisórios, possibilitando a avaliação das atividades desenvolvidas bem como a utilização racional do dinheiro público. Além disso, a gestão de custos no setor governamental fornece condições para que a sociedade controle como os gestores administram os recursos públicos, uma vez que o custeio ABC possibilita o custeamento das atividades e das ações governamentais.

Ressalta-se que a pesquisa limitou-se em aplicar o ABC a um único setor da referida Casa Legislativa, e que esta aplicação foi realizada com vistas a demonstrar o funcionamento deste sistema de custeio. Assim, sugere-se que outros estudos acerca do tema sejam realizados e que a avaliação da aplicação dos sistemas de custeio, em especial do ABC, seja realizada em outros órgãos da Administração Pública, em todas as esferas governamentais.

6. Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, p. 37-54, jan-mar 1999.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. 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. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 mai. 2000.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/lrf/>>. Acesso em jun. 2008.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portal SIAFI. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/>>. Acesso em jun. 2008.

BRASIL, Simeão Antônio Silveira. Custeio Baseado em Atividades aplicado à Prestação de Serviços Médicos de radiologia. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 63-79, jan.-abr. 2004.

FLORES, Paulo César. Controladoria na gestão governamental. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 131, p. 59-73, dez. 2007.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**: Elaboração e Formatação. Explicitação das Normas da ABNT. 14 ed. Porto Alegre: s.n., 2008.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para a mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6 ed. São Paulo: GraphBox, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**: Conceito, Sistemas e Implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

RÊGO, Thaiseany de Freitas; BARBOSA, Eliedna de Sousa; ARAÚJO, Aneide Oliveira. A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba. In: **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, 2007, João Pessoa.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: **IX Congresso Internacional de Custos**, 2005, Florianópolis.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ZORZAL, Edmar José; BORNIA, Antonio Cezar. Sistemática Proposta do Custeio Baseado em Atividades Aplicada em Uma Empresa de Saneamento. In: **IX Congresso Internacional de Custos**, 2005, Florianópolis.