

Aplicação do método de custeio ABC em serviços públicos: estudo em uma Secretaria Municipal de Fazenda

Renata Luciana dos Reis Magalhães (UFMG) - renata@reisauditores.com.br

Marcia Athayde Matias (UFMG) - mathayde@usp.br

Silverio Antonio do Nascimento (UFMG) - silantnas@hotmail.com.br

Resumo:

Em um cenário atual de obrigatoriedade de apuração de custos pela administração pública, incluindo a esfera municipal que tem prazo para iniciar o custeamento de seus bens e serviços até 2013, este estudo buscou desenvolver procedimentos necessários para adoção do sistema de custeio baseado em atividades, na tentativa de demonstrar o quão útil pode ser à gestão dos recursos públicos a disponibilidade de informação do custo de cada uma de suas ações. O estudo foi desenvolvido para aplicação específica na unidade orçamentária – Secretaria Municipal de Fazenda, por representar o órgão responsável pela implantação de metodologia de custos para toda a entidade. Através da realização de pesquisa bibliográfica e entrevista semi-estruturada é apresentada neste artigo uma estrutura administrativa de uma Secretaria Municipal de Fazenda, atividades desenvolvidas e direcionadores de custos identificados para a ação pública: Arrecadação e Controle de Tributos. Foi então aplicada metodologia de apropriação de custos pelo método ABC disponível na literatura em geral de Contabilidade de Custos. Ao final, foi possível concluir que a utilização do ABC – Custeio Baseado em Atividades - para mensuração dos custos dos serviços prestados pela Secretaria Municipal de Fazenda resulta em uma metodologia possível e útil à administração pública e à sociedade em geral, considerando ainda um cenário de apuração obrigatória de custos, ante a atual convergência às normas contábeis internacionais, favorecendo a posterior elaboração da Demonstração de Resultados Econômicos.

Palavras-chave: *Custos na administração pública, Gestão de recursos públicos, Custeio baseado em atividades - ABC*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Aplicação do método de custeio ABC em serviços públicos: estudo em uma Secretaria Municipal de Fazenda

Resumo

Em um cenário atual de obrigatoriedade de apuração de custos pela administração pública, incluindo a esfera municipal que tem prazo para iniciar o custeamento de seus bens e serviços até 2013, este estudo buscou desenvolver procedimentos necessários para adoção do sistema de custeio baseado em atividades, na tentativa de demonstrar o quão útil pode ser à gestão dos recursos públicos a disponibilidade de informação do custo de cada uma de suas ações. O estudo foi desenvolvido para aplicação específica na unidade orçamentária – Secretaria Municipal de Fazenda, por representar o órgão responsável pela implantação de metodologia de custos para toda a entidade. Através da realização de pesquisa bibliográfica e entrevista semi-estruturada é apresentada neste artigo uma estrutura administrativa de uma Secretaria Municipal de Fazenda, atividades desenvolvidas e direcionadores de custos identificados para a ação pública: Arrecadação e Controle de Tributos. Foi então aplicada metodologia de apropriação de custos pelo método ABC disponível na literatura em geral de Contabilidade de Custos. Ao final, foi possível concluir que a utilização do ABC – Custeio Baseado em Atividades - para mensuração dos custos dos serviços prestados pela Secretaria Municipal de Fazenda resulta em uma metodologia possível e útil à administração pública e à sociedade em geral, considerando ainda um cenário de apuração obrigatória de custos, ante a atual convergência às normas contábeis internacionais, favorecendo a posterior elaboração da Demonstração de Resultados Econômicos.

Palavras-chave: Custos na administração pública, Gestão de recursos públicos, Custeio baseado em atividades - ABC.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

A contabilidade no Brasil, tanto do setor público quanto do setor privado, vem passando por um processo de completa redefinição na busca pela padronização dos seus procedimentos perante as normas internacionais vigentes.

Em novembro de 2008 foram aprovadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas então como NBCASP's. A partir de 13/02/2009 tais normas são denominadas NBC TSP (Resolução CFC n° 1156/2009 alterada pela Resolução CFC n° 1328/2011). Até a edição destas normas o setor público brasileiro prendia-se basicamente à legislação federal que disciplina a contabilidade pública e tentava se adequar às regras estabelecidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade que não definiam procedimentos completos, necessários às especificidades típicas do setor público.

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão competente para regulamentar os procedimentos contábeis a serem aplicados pelo setor público brasileiro aprovou normativos que dispõem respectivamente sobre procedimentos contábeis patrimoniais, procedimentos contábeis específicos, plano de contas aplicado ao setor público e respectivas demonstrações contábeis. Ambas têm seus efeitos vigentes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios.

É fato então que, atualmente, a implantação de sistemas de apuração de custos em entidades municipais é uma obrigação legal e que deverá estar implantada pelos municípios

brasileiros até 2013, ano em que o subsistema de custos já deverá estar em pleno funcionamento. Daí a importância do presente trabalho, ante a carência de pesquisas nesta área, principalmente na esfera municipal.

É neste contexto que hoje estão vigentes as NBC TSP's, representadas pelas NBC T 16.1 a 16.10. Em especial, a NBC T 16.2 estabeleceu a definição de patrimônio público, além de segregar o Sistema Contábil Público em quatro Subsistemas de Informações Contábeis: Orçamentário, Patrimonial, de Compensação e Custos, portanto, trazendo como inovação, além da extinção do subsistema financeiro, a criação do Subsistema de Custos, até então não normatizado na estrutura contábil de entidades públicas brasileiras, apesar de constar como exigência legal desde 1964.

Esta normatização vem trazendo uma revolução no modo de agir dos administradores públicos e respectivos contadores, que terão que absorver o conceito de custos, já internalizado no setor privado, porém, muito incipiente entre os profissionais de contabilidade do setor público, em especial na realidade dos municípios.

A Portaria 664/2010 da STN – Secretaria do Tesouro Nacional - apresenta como opção à contabilidade pública os métodos a seguir, apontando os conceitos gerais de cada um, porém sem discorrer sobre qual seria mais adequado aos propósitos de uma administração pública: método de custeio por absorção; método de custeio variável ou custeio direto; método de custeio baseado em atividades (ABC); método do Custeio por Ordem de Produção e método de Custeio por Processo.

Alguns estudos existentes apontam o ABC como uma ferramenta adequada de custeio aplicável às atividades de prestação de serviço público.

Segundo Lima (2000) os métodos de custeio tradicionais, adotados inclusive na iniciativa privada, já servem de parâmetros para muitas instituições públicas, notadamente as militares. Entretanto, como o objetivo do governo é a informação gerencial, a implantação do *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades) é recomendada, inclusive, o método é adotado pela Contabilidade Pública do governo norte-americano.

Mota (2009) discorre que o método de custeio mais apropriado para o setor público, muito mencionado em boa parte da doutrina e em muitos artigos e estudos científicos, é o Custeio Baseado em Atividades. É um método que tem foco nas atividades e muito utilizado como instrumento de gestão, pois permite municiar os gerentes com informações de custo para decisões estratégicas que afetam a capacidade de produção e, conseqüentemente, os custos fixos.

O Custeio Baseado em Atividades não se limita ao custeio de produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, informação de grande utilidade a todo ente que tem recursos a gerir, principalmente recursos de terceiros (MARTINS, 2010).

Martins (2010) complementa ainda que os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicam-se também às empresas não industriais, inclusive nas de fins não lucrativos, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, a utilização do ABC é possível em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, hospitais, escolas etc.

Partindo da constatação de que o ABC é um método adequado para a gestão de custos no setor público, a questão que norteia esse trabalho é: a aplicação do ABC na apropriação de custos dos serviços prestados pela Secretaria Municipal de Fazenda resulta em uma metodologia possível de aplicação e útil à administração pública, considerando um cenário de apuração obrigatória de custos, ante a atual convergência às normas contábeis internacionais?

Sendo assim, o objetivo desta pesquisa é então identificar e sistematizar os procedimentos necessários para implantação do sistema ABC em uma unidade da administração pública, analisando os procedimentos necessários à implantação da técnica de

custeio, na busca por uma metodologia aplicável e útil à gestão dos recursos públicos municipais.

Justifica-se esta pesquisa ante a necessidade de que o meio acadêmico apresente soluções e procedimentos adequados à implantação de práticas contábeis nas administrações públicas, neste caso aprofundando a discussão do tema relacionado à implantação de métodos de custeio específicos aos propósitos das entidades públicas, construindo um arcabouço de informação gerencial capaz de permitir a avaliação pelo gestor das diferentes aplicações dos recursos públicos, de modo a construir uma ferramenta capaz de contribuir para o desenvolvimento da cultura de avaliação de resultado das ações de governo.

Esta pesquisa está estruturada em cinco partes, tendo além desta introdução, o referencial teórico, o qual aborda primeiramente os conceitos gerais da área de custos com uma reflexão sobre a aplicação em entidades públicas seguido de uma análise dos pressupostos e operacionalização do ABC. A terceira parte contempla os aspectos metodológicos da pesquisa e a quarta parte é destinada à análise empírica, na qual são apresentadas sugestões de procedimentos necessários para a apuração do custeio ABC em uma unidade da administração pública. A quinta e última parte é destinada às reflexões finais do trabalho.

2 Referencial Teórico

A contabilidade representa um instrumento de gestão cada vez mais valorizado pela sociedade brasileira, diante da necessidade de busca pela informação confiável e fidedigna.

O meio através do qual a contabilidade consolida e estrutura os dados registrados, transformando-os em informações úteis para a tomada de decisão por seus usuários, são as Demonstrações Contábeis, consequência da estruturação dos sistemas de informações contábeis, aí incluído o sistema de custos, para fins gerenciais e legais.

Nestes termos é que Mota (2009) expõe que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve desenvolver técnicas e demonstrações com a intenção de evidenciar os aspectos qualitativos e quantitativos dos fenômenos que afetam a gestão orçamentária, a gestão financeira e a gestão patrimonial.

Historicamente no Setor Público, a Lei 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para este setor, e faz, no artigo 85, a exigência da determinação de custos dos serviços industriais.

Pouco depois, o Decreto-lei 200/67 ampliou as exigências da lei anterior determinando que os serviços de contabilidade deveriam apurar os custos dos serviços públicos a fim de evidenciar resultados.

Mais de trinta anos após, a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), sancionada sob o amparo da Constituição Federal de 1988 e sua Emenda número 19, ampliou para toda a Administração Pública a obrigatoriedade de implantação de sistema de custos, determinando em seu art. 50, §3º que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A reestruturação de conceitos e padrões, decorrentes da evolução legal descrita, culminou na instituição, pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 1.129/08, da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC T 16.2, de 21/11/2008, que tem como objetivo, dentre outros, estruturar o sistema de informação contábil e seus subsistemas, em especial o de custos. A referida norma inovou então com a criação do Subsistema de Custos, a ser implementado para registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

A Resolução CFC 1129/2008 dispõe em seu item 12 que o sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação.

A NBC T 16.2, publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade, dentro do cenário de internacionalização das normas contábeis, explica que a contabilidade aplicada ao setor público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (CFC, 2008).

Após regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão competente para regulamentar os procedimentos contábeis das entidades públicas brasileiras, aprovou a portaria 664 de 30/11/2010, edição atualizada do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Em relação à imposição de implantação de metodologia de custos, a Portaria 664/2010 acima mencionada se limita a apresentar os conceitos dos principais métodos de custeio existentes, porém sem discorrer sobre qual seria mais adequado aos propósitos de uma administração pública.

É perceptível, portanto, os desafios que se impõem aos profissionais contadores do setor público. Desafios estes de transformação de contadores tradicionais e legalistas para contadores gerenciais e analistas, ou seja, a atual regulamentação, convergente às normas internacionais, fornece ao contador o poder de decisão do método de custos mais adequado, conferindo-lhe a responsabilidade pelo fornecimento da melhor informação decorrente de sua escolha.

2.1 Métodos de custeio e aplicação às entidades públicas

Conforme já abordado na introdução dessa pesquisa, as formas de custeio consideradas e conceituadas pela Portaria 664/2010 da Secretaria do Tesouro Nacional e pela literatura de contabilidade de custos em geral como disponíveis ao setor público são:

- **Custeio Por Absorção:** corresponde ao método de custeio em que se apropriam aos produtos elaborados todos e somente os custos de produção, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. A associação dos custos indiretos aos produtos é por meio do uso de rateios com base no consumo dos custos diretos mais significativos.

- **Custeio Pleno:** também denominado integral ou RKW, trabalha com a idéia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também as demais despesas da organização, inclusive as financeiras.

- **Custeio Abc (*Activity Based Costing* - Custeio baseado em atividades):** esta forma de custeio trabalha com a premissa de que são as atividades desenvolvidas que geram custos dado consumirem recursos. O objeto de custo consome as atividades por meio da apropriação dos custos rastreáveis, que ocorre através do uso de direcionadores de custos. O custeio por atividade procura, então, estabelecer relações entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam o quanto de cada atividade é consumido por eles. O custeio por atividades possui componentes do custeio pleno na medida em que trabalha com todos os custos.

- **Custeio Variável:** método onde somente os custos variáveis são apropriados aos produtos ou serviços. Abrange os materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação variáveis. Os custos fixos são considerados despesas do período. Desta forma, somente os custos variáveis compõem o custo de estoques.

- **Custeio Por Ordem De Produção:** bastante utilizado em situações que envolvem a elaboração de produtos ou prestação de serviços com características específicas conforme solicitação. Por este método, os custos são acumulados para cada ordem de serviço ou encomenda, sendo encerrados apenas quando da conclusão do serviço ou produto.

- **Custeio Por Processo:** método de custeio aplicado em entidades que possuam produção contínua e seriada, com lotes de produtos padronizados. Nesta metodologia, primeiramente chega-se ao custo por processo ou departamento para posteriormente distribuí-los aos produtos ou serviços.

Destaca-se que a legislação não menciona qual critério a ser utilizado na acumulação e alocação das despesas geradas para mensuração do custo em que incorre uma Administração Pública. Nem tampouco exemplifica ou apresenta procedimentos a serem seguidos pelos profissionais contábeis responsáveis pela implantação de sistemas de custeio em entidades públicas, conferindo um caráter de discricionariedade relevante, o qual por um lado permite a melhor adaptação de cada realidade social aos sistemas contábeis, mas por outro lado confere uma maior dificuldade aos contadores na implantação de novos procedimentos e sistemas, notadamente nas fases iniciais de adaptação às novas legislações.

2.2 ABC: pressupostos e operacionalização

Para o adequado entendimento do método ABC e de como desenvolver uma estratégia para sua implementação é necessária a fixação de alguns conceitos apresentados a seguir:

2.2.1 ABC

No método de custeio baseado em atividades, Nakagawa (1994) afirma que se assume como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Assim, é importante pesquisar as razões dos gastos ocorrerem, ou seja, buscar uma relação causal entre os gastos incorridos, atividades desenvolvidas e seu relacionamento com o produto final objeto de custeio que, no caso das entidades públicas são as ações colocadas à disposição de seu usuário final, a sociedade em geral.

Uma das melhores ferramentas para o aprimoramento de um sistema de custeio é o custeio baseado em atividade. O ABC aprimora um sistema de custeio ao considerar as atividades individuais como objetos de custo fundamentais (HORNGREN, 2004).

2.2.2 Diferença entre rateio e rastreamento

O ideal seria que todos os custos fossem diretamente apropriados às atividades e aos produtos, mas, segundo Nakagawa (1994), à medida que as tecnologias evoluem, cada vez mais os custos vão tornando-se indiretos e, nesse contexto, o ABC é um facilitador para a apropriação direta dos custos indiretos e o rateio deve ser usado só em última instância.

O rastreamento feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os objetos de custo (serviços públicos) consomem estas atividades. Entretanto, a informação gerada pelo rastreamento é ainda apenas um meio para se chegar a um fim (NAKAGAWA, 1994).

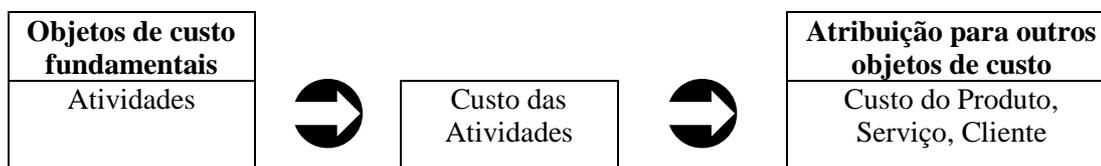
2.2.3 Atividade

Atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico (HORNGREN, 2004).

Segundo Nakagawa (1994), em sentido restrito, atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Assim, pode-se afirmar que a atividade descreve a maneira como uma organização utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas.

O sistema ABC calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custo, produtos ou serviços, com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço (HORNGREN, 2004), conforme se observa na Figura 1.



Fonte: Horngren (2004)

Figura 1 – Sistema de atribuição de custos do ABC.

Segundo Nakagawa (1994), para o sucesso da análise e identificação de atividades é necessário definir a técnica a ser adotada. As técnicas mais utilizadas para este fim são:

1. **Observação:** Requer muita experiência e conhecimento técnico para chegar-se a conclusões relevantes com uma simples visita aos departamentos, porém poderá complementar informações obtidas através de outras técnicas;
2. **Registros de tempos:** Não é usual contar com registro de tempos relacionados às tarefas desempenhadas por mão de obra indireta. Embora simples, mas por falta de tradição ou por ser trabalhoso e, freqüentemente, até mesmo embaraçoso, nem sempre será fácil instituir o registro de tempos. Através de amostragens periódicas, entretanto, geralmente acopladas a entrevistas, pode-se organizar uma matriz de atividades e de tempos gastos com cada uma delas, conforme apresentado no Quadro 1.

Mão de obra indireta	Atividades						Salário
	A ₁	A ₂	A ₃	A ₄	...	A _n	
Totais							

Fonte: Nakagawa (1994)

Quadro 1 - Matriz de atividades e tempos registrados.

A proposta deste estudo é que se realize esta matriz de atividades não somente para mão de obra indireta, mas também para itens como processamento da informática, tempo de impressão de documentos, serviços terceirizados, dentre outros, chegando-se ao tempo total despendido para conclusão de cada atividade. Ou seja, supõe-se que as atividades consomem maior ou menor volume de recursos, conforme o tempo despendido para sua conclusão.

3. **Questionários:** Devem contemplar clara e corretamente as questões certas. Embora sem espontaneidade e toque humano das entrevistas, os questionários são fáceis, rápidos e possibilitam informações consistentes e elaboradas, pois os gerentes disporão de tempo e privacidade para preenchê-los.
4. **Storyboards:** Técnica utilizada para discussão e solução de problemas através da reunião de um grupo de pessoas diretamente envolvidas com eles. Por envolver todas as pessoas do departamento e não apenas seus gerentes, revela-se muito útil para o desenho do ABC.
5. **Entrevistas:** Em forma de diálogo, as informações fluem nos dois sentidos, possibilitando ao entrevistador coletar os dados de que necessita e ao entrevistado o melhor conhecimento sobre o que é o ABC e os objetivos do projeto. Ao entrevistador cabe preparar-se com antecedência, obtendo a documentação que servirá de referência à modelagem do ABC, bem como algumas informações

preliminares sobre as atividades mais relevantes de cada departamento e seus gerentes.

2.2.4 Custos diretos e indiretos:

Os custos diretos podem ser facilmente identificados com os produtos e ordens; portanto, os sistemas ABC concentram-se nos custos indiretos, aprimorando sua atribuição aos departamentos, processos, produtos e outros objetos de custo.

É importante perceber que esta facilidade de identificação dos custos diretos depende essencialmente de bons controles internos, incluindo requisições para utilização de materiais, ordens de fornecimento e outros capazes de apontar com eficácia o consumo direto de recursos por determinada atividade.

Na decisão de implementar o ABC, aconselha Horngren (2004) que a entidade deve fazer escolhas importantes sobre o nível de detalhe a usar. Deve decidir entre escolher muitas ou apenas algumas atividades, direcionadores e grupos de custos detalhadamente especificados.

2.2.5 Direcionadores de Custos ou Cost Drivers:

Direcionadores de custos são definidos como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade (NAKAGAWA, 1994).

Martins (2010) define que direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade, ou seja, é a verdadeira causa dos custos de uma atividade. Já para efeito do custeio dos produtos ou serviços, este autor afirma que o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos consomem (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos objetos de custo.

Dessa forma, percebe-se que os conceitos originais do ABC podem ser pensados e adaptados para as entidades públicas, uma vez que essas entidades públicas são prestadoras de serviço em sua essência.

3 Metodologia

Esta pesquisa se caracteriza, quanto aos objetivos, utilizando-se da tipologia apresentada por Vergara (2000), como um misto entre a investigação exploratória e a intervencionista. Exploratória, no sentido de que se pretende atingir uma área “[...] na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (VERGARA, 2000)”. Intervencionista, na medida em que se propõe a “[...] interferir na realidade, elaborando e sugerindo procedimentos úteis e praticáveis para custeio dos bens e serviços públicos disponibilizados à população (VERGARA, 2000)”. Segundo Beuren (2003) uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, esta pesquisa contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada bibliográfica e documental. Bibliográfica, no que se refere ao estudo de técnicas e metodologias do custeio baseado em atividades e estrutura atual dos sistemas de contabilidade pública adotados nas administrações diretas municipais. Documental na medida em que trabalhou com registros contábeis e sistemas de informações existentes e disponíveis nos meios de divulgação geralmente utilizados pelas administrações municipais.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é prioritariamente quantitativa, pois se caracteriza pelo emprego de quantificação tanto na coleta de informações quanto no tratamento delas.

Já com relação ao objeto de estudo, o mesmo foi selecionado intencionalmente, em prefeitura situada o interior de Minas Gerais, em razão da tipicidade da entidade alvo da pesquisa – Secretaria de Fazenda do Poder Executivo Municipal, que doou todas as informações necessárias para a realização da pesquisa, mas solicitou a não divulgação de seus dados. A delimitação da pesquisa a esta unidade administrativa explica-se por ser a Secretaria Municipal de Fazenda a responsável pela multiplicação do método às demais unidades orçamentárias de todo o ente público.

Como instrumentos de pesquisa, foram utilizados a pesquisa documental e a entrevista. Adotou-se a técnica de entrevista semi-estruturada por permitir maior interação e conhecimento das realidades dos informantes (BEUREN, 2003).

Segundo Triviños (1987, *apud* BEUREN 2003) a entrevista semi-estruturada é a que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses que interessam à pesquisa, e permite que, em seguida, sejam adicionadas novas interrogativas, fruto de novas hipóteses que surgem no transcorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa.

Foi ainda utilizada a coleta de dados em documentos internos e públicos, tais como demonstrações contábeis e outros demonstrativos financeiros publicados, leis orçamentárias, razões contábeis, folhas de pagamento e o plano de carreira e atribuições dos servidores lotados na Secretaria Municipal de Fazenda.

4 Análise Empírica

4.1 Estruturação da Secretaria Municipal de Fazenda e análise dos dados

Foi realizada entrevista com o Secretário Municipal de Fazenda do Município em estudo na data de 17/06/2011. A entrevista foi realizada como facilitadora para a elaboração de uma estrutura de apropriação de custos, a qual perpassa pela identificação dos processos e atividades desempenhadas, dos direcionadores de custo, da proporção e montante de recursos envolvidos e eventual adoção de critérios de mensuração de custos desta unidade orçamentária.

Através da realização de pesquisa de campo e entrevistas buscou-se estruturar a apropriação de custos, definindo como funcionam os processos e atividades da Secretaria Municipal de Fazenda, partindo da estrutura funcional-programática, adotada por disposição legal, nos entes governamentais.

Deste diagnóstico foi possível descrever que é na Secretaria Municipal de Fazenda que se concentram atividades de contabilidade, arrecadação e fiscalização tributária e finanças, necessárias à transparência e operacionalização dos recursos destinados à prestação de serviços públicos essenciais, como segurança, educação, saúde e agricultura, por exemplo.

Através do estudo do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e da LOA (Lei Orçamentária Anual) foi possível identificar os programas, projetos e atividades propostos a serem desenvolvidos em uma Secretaria Municipal de Fazenda, através da classificação funcional-programática, instituída pela Lei 4.320/64.

Dos relatórios de execução orçamentária, razão contábil e balancetes, período base janeiro/2011, da unidade orçamentária Secretaria Municipal de Fazenda, foi possível extrair dados descritivos e financeiros para cada programa, projeto e atividade, necessários ao rastreamento dos custos diretos, indiretos e respectivas atividades. A partir deste diagnóstico, foram necessárias entrevistas e análises de processos que permitiram concluir por um

conjunto de atividades relevantes executadas por uma Secretaria Municipal de Fazenda e respectivos direcionadores de custos.

Através da folha de pagamento e de outros controles internos foi possível identificar e mensurar custos diretos localizados, além de auxiliar na medição dos direcionadores escolhidos.

Através de observação e entrevistas com o pessoal operacional do município consultado foram estabelecidas matrizes de medições quantitativas que permitiram a conclusão quanto à informação de direcionadores e sua quantificação no mês em análise.

A partir desta estrutura retirada da realidade foram inseridas sugestões no sentido de complementar tipos de atividades, inserir transações de despesas no período analisado e implementar mapas e controles de mensuração de direcionadores para alocação de custos, objetivando tornar a estrutura administrativa da Secretaria Municipal de Fazenda ora adotada um referencial para estruturação e implantação do custeio ABC nesta unidade orçamentária, independente do porte do município.

4.2 Metodologia de implantação do sistema de custeamento baseado em atividades - ABC

A metodologia aplicada ao presente trabalho foi desenvolvida através da união das ferramentas de mensuração de custos oferecidas pela contabilidade gerencial, em especial a teoria disponível na literatura contábil para adoção do método de custeio baseado em atividades, conjugada com as normas reguladoras da contabilidade pública: Lei 4.320/64 (orçamento-programa) e NBC T 16 – Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e normatização emanada pela Secretaria do Tesouro Nacional, em especial a Portaria STN nº 665/2010 que, em seu anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico, demonstra a necessidade de o subsistema de custos fornecer, analiticamente, informação de custos diretos e indiretos de cada ação pública executada pelo ente governamental, com o objetivo de apurar-se o resultado econômico destas ações.

Horngren (2004) apresenta as etapas a serem seguidas quando da implementação do custeio baseado em atividade em uma empresa modelo. De forma similar, esta pesquisa adotou as seguintes etapas e critérios, adaptados para uma Secretaria Municipal de Fazenda:

Etapa 1: Identificar os objetos de custo.

Como objetos de custo na administração pública são entendidos aqueles serviços elaborados pela entidade que serão disponibilizados a terceiros. No presente trabalho, em consonância com a nomenclatura utilizada pela Portaria 665/2010 da Secretaria do Tesouro Nacional, os objetos de custeio serão denominados doravante de ação pública.

Foram identificadas como ações públicas de uma Secretaria Municipal de Fazenda:

- Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral;
- Arrecadação e Controle de Tributos.

Ressalta-se que para identificação das ações públicas é importante questionar se há um público externo usuário desta ação. Desta forma, para as ações ora identificadas há usuários como: cidadãos em geral, órgãos de fiscalização (Tribunal de Contas, Câmaras Municipais e Ministério Público), contribuintes dos tributos, governo federal, credores e devedores diversos.

Dentro desta metodologia ora adotada e doravante recomendada quando da adoção do custeio ABC, estão sendo consideradas então, atividades-meio (geração de relatórios contábeis e controle de tributos) como ações públicas-finais e, por isso, entendidas como objeto de custo, ou seja, sendo tratadas como um produto final.

A afirmativa aqui então é de que não faz sentido dizer que a atividade de tesouraria teve custo 'x', assim como as atividades de emissão de empenhos ou de elaboração da prestação de contas ou ainda de fiscalização dos tributos. Todas estas informações só têm importância se alocados a um produto final que, no caso do setor público, é a oferta deste produto à população. E estes produtos a serem custeados estão sendo segregados, na Secretaria Municipal de Fazenda, em Ação Pública: Relatórios Contábeis e Financeiros em Geral e Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos.

O ato de pagar impostos é inerente à sociedade democrática, é um dos principais fatores que caracterizam a cidadania; ou seja, pagar impostos é um dever do cidadão e, é seu direito receber informação confiável sobre quanto custa o controle deste seu dever. Daí a importância da estrutura governamental de arrecadação, enquanto ferramenta ou instrumento de justiça social e tributária que objetiva promover a igualdade de todos perante a lei, inclusive e prioritariamente, na obrigação de pagar impostos.

A obrigação de prestar contas, por sua vez, é princípio fundamental para todos os gestores de dinheiro público conforme mandamento constitucional e, a prestação de contas compreende a publicidade e transparência de todos os atos de gestão, para o que a contabilidade é o instrumento, aliás, de cunho legal e, portanto, obrigatório. Daí sua importância como um produto final colocado a serviço da população, haja vista que seus usuários abrangem toda a sociedade, representada pelo próprio governo, as empresas, o mercado financeiro e o meio acadêmico, enfim, toda a população.

Este trabalho se ateve a custear a ação pública de Controle e Arrecadação de Tributos, como demonstrado a seguir.

Etapa 2: Identificar os custos indiretos e selecionar as bases de alocação destes às ações públicas.

Nesta etapa, os custos indiretos às atividades incorridos pela Secretaria Municipal de Fazenda são atribuídos diretamente às ações públicas a que se referem na medida do possível, com base no relacionamento de causa e efeito entre a ação pública e os referidos custos indiretos. Na escolha deste relacionamento de causa e efeito é importante observar a disponibilidade dos dados e confiabilidade das medidas.

Neste estudo foram localizados os custos indiretos indicados no Quadro 2 a seguir, no total de R\$20.800, mês janeiro/2011, com respectivos critérios de alocação às ações públicas:

Custo/despesa indiretos às atividades	Valor total R\$	Relacionamento identificado para rastreamento às ações públicas	Objetos de Custo: Ações Públicas	
			Arrecadação e Controle de Tributos- R\$	Relatórios Contábeis e Financeiros-R\$
Remuneração de cargos políticos da SEFAZ	8.300	Alocado às ações públicas conforme tempo disponibilizado a cada uma, apurada em Matriz de Atividades e Tempos.	2.490	5.810
Despesas de Viagem a serviço da SEFAZ	3.500	Alocada a cada ação pública conforme objetivo de cada viagem	1.500	2.000
Energia Elétrica	2.800	Proporcional ao número de horas de funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados por cada ação pública	1.300	1.500
Manutenção e limpeza das instalações	6.200	Inclui mão de obra e material. Alocada a cada ação pública à razão de 50% para cada, pois ocupam áreas físicas semelhantes.	3.100	3.100
Total dos Custos Indiretos por Ação Pública:			8.390	12.410

Quadro 2 – alocação de custos indiretos.

Etapa 3: Identificar as atividades realizadas e seus respectivos custos diretos, rastreando às atividades os custos indiretos identificados na etapa anterior, apurando-se o custo total por atividade.

Para realização da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos pela Secretaria de Fazenda, estão estruturadas três divisões responsáveis por diversas atividades. Foram identificadas oito atividades relevantes, conforme demonstrado no quadro 3 a seguir:

Ação Pública	Departamento/ Divisão	Atividades
Arrecadação e Controle de Tributos	Divisão da Receita Tributária	1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;
	Divisão da Dívida Ativa	4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa 6. Cobrar a Dívida Ativa;
	Divisão de Fiscalização Tributária	7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;

Quadro 3 - Atividades da Secretaria Municipal de Fazenda.

Na Secretaria Municipal de Fazenda, através da execução orçamentária, foram identificados como custos diretos de cada divisão administrativa: material de consumo, mão de obra, serviços de terceiros, manutenção de softwares específicos e depreciação do imobilizado.

Em razão da ausência de controle internos específicos, necessários à identificação dos custos diretos a cada atividade, ou seja, ante a dificuldade de medição do consumo específico de cada custo direto por cada atividade da referida divisão administrativa, propõe-se neste estudo a realização de matrizes de atividades e tempos concluindo-se por quanto tempo é consumido por cada atividade realizada dentro de cada Divisão Administrativa. Proporcionalmente ao tempo consumido por cada atividade foram a elas alocados os respectivos custos diretos, ou seja, como solução propõe-se a alocação dos custos diretos às atividades, com base no tempo que estas levam para ser concluídas.

Sabe-se que esta não é a melhor técnica para estruturação do ABC. O ideal é a implantação de controles capazes de identificar o quanto de custos diretos é atribuído a cada atividade. Porém, para o primeiro momento, é o que se consegue propor.

Os custos indiretos, como demonstrado, são pouco representativos em na Secretaria Municipal de Fazenda e foram rastreados a cada atividade conforme consumo de recursos diretos pelas ações públicas.

Os custos da ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos da Secretaria Municipal de Fazenda são então os demonstrados no Quadro 4.

Atividades	Custos	Custos Diretos R\$ (1)	Consumo de Tempo por Atividade (2)	Custos Diretos por Atividade- R\$ (3)	Distribuição dos Custos Indiretos- R\$ (4)
Divisão de Receita Tributária 1. Cadastrar/Lançar tributos; 2. Baixar Tributos; 3. Cobrar Tributos;	Material de Consumo: Material de Expediente Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. Da Receita Tributária) Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de carnês IPTU; Notificações Extrajudiciais; Frete de guias/ carnês de arrecadação; Manutenção de Softwares (Módulo Específico) Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes	366.007	50% 10% 40%	183.004 36.600 146.403	1.888 378 1.510
Divisão da Dívida Ativa 4. Inscrever na Dívida Ativa; 5. Baixar a Dívida Ativa 6. Cobrar a Dívida Ativa;	Material de Consumo: Material de Expediente Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Dívida Ativa) Serviços de Terceiros e Encargos: Entrega Domiciliar de Cobranças Tributárias; Impressão e confecção de guias de cobrança; Notificações Extrajudiciais; Manutenção de Softwares (Módulo Específico) Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes	162.670	20% 15% 65%	32.534 24.400 105.736	336 252 1.091
Divisão de Fiscalização Tributária 7. Fiscalizar tributos; 8. Atender ao Contribuinte;	Material de Consumo: Material de Expediente Pessoal Civil: Vencimentos e Enc. Sociais (Div. De Cadastro e Fiscalização Tributária) Serviços de Terceiros e Encargos: Manutenção de Softwares (Módulo Específico) Depreciação do Imobilizado: Equipamentos Permanentes	284.673	80% 20%	227.738 56.935	2.349 586
Custos da Ação Pública: Arrecadação e Controle de Tributos		813.350		813.350	8.390
Custo Total da Ação				821.740	

(1) = Valores retirados do razão geral e balancete contábil; (2) = Conforme levantamento em matriz de atividades e tempos registrados; (3) = (1) multiplicado por (2); (4) = (3) de cada atividade dividido pelo total de custos diretos e multiplicado pelo total de custos indiretos.

Quadro 4 – Custos Diretos e Indiretos – Ação Pública: Arrecadação e Controle De Tributos

Etapa 4. Identificar os direcionadores dos custos e apurar o custo unitário por atividade.

O Quadro 4 apresenta por fim o custo da ação pública. No quadro apresentado é possível perceber como a ação pública de Arrecadação e Controle de Tributos, serviço colocado à disposição do público usuário, utiliza montantes diferentes de custos diretos e indiretos. No caso específico da Secretaria Municipal de Fazenda percebe-se que foi possível alocar diretamente ou rastrear para cada atividade o custo respectivo. E ainda, como cada atividade está diretamente ligada ao seu ‘produto final’, ou seja, à ‘ação pública’, o custeio desta corresponde ao somatório dos custos das atividades que a causaram. No Quadro 5 foram definidos os direcionadores de custos de cada atividade para apuração do custo por direcionador.

Atividades	Direcionadores	Custo total por atividade – R\$ (5)	Nº de direcionadores (quant. mensal) (6)	Custo por Direcionador de Atividade–R\$ (7)
Cadastrar/Lançar tributos	Nº de cadastros	184.892	30.000	6,16
Baixar Tributos	Nº de baixas	36.978	12.000	3,08
Cobrar Tributos	Nº de cobranças	147.913	3.000	49,30
Inscrever na Dívida Ativa	Nº de dívidas inscritas	32.870	9.600	3,42
Baixar a Dívida Ativa	Nº de baixas	24.652	3.300	7,47
Cobrar a Dívida Ativa	Nº de cobranças	106.827	15.000	7,12
Fiscalizar tributos	Nº de autos de fiscalização	230.087	800	287,61
Atender ao Contribuinte	Nº de atendimentos	57.521	3.100	18,55

(5) = Soma das colunas (3) e (4) do quadro 4. (7) = coluna (5) dividida pela coluna (6).

Quadro 5 – Custo Unitário das Atividades – Mês de janeiro/2011

O Quadro 5 contém informações valiosas à administração municipal, comprovando o quanto útil é a aplicação da metodologia ABC ao custeio dos serviços públicos. Diante deste relatório de custeio baseado em atividades da Ação Pública é possível inferir sobre a adequabilidade dos valores que vêm sendo gastos, por exemplo, com cobrança administrativa de tributos e com a atividade realizada para fiscalizá-los. Ao gestor cabe interpretar tais números e localizar ineficiências, gargalos, atividades e despesas desnecessárias ou em valores superiores aos praticados no mercado e que por isso, poder-se-ia propor uma terceirização.

5 Considerações Finais

A metodologia proposta para implantação do método de custeio ABC em uma Secretaria Municipal de Fazenda responsável pelo controle da arrecadação de tributos de um município modelo, mostrou-se eficaz e relativamente simples, em razão da estrutura funcional-programática adotada pelas administrações públicas brasileiras que facilita a identificação de atividades e a apropriação direta de custos ao conjunto de atividades de cada ação pública.

O estudo propõe o entendimento de que os relatórios contábeis e financeiros colocados à disposição da sociedade em geral, assim como a atividade de arrecadação e controle dos tributos recolhidos por esta sociedade, sejam considerados produtos finais da Secretaria Municipal de Fazenda e, por isso, entendidos como objetos de custo, representando ações públicas que comporão a Demonstração do Resultado Econômico.

Quando da elaboração da metodologia de custeio em entidades públicas foram identificadas dificuldades como: a) investimentos são contabilizados como despesas e, por isso, devem ser excluídos do razão contábil quando da identificação dos custos; b) entidades públicas ainda não realizam devidamente a depreciação de seus bens e, por isso, não possuem registro da vida útil destes bens, informação essencial para o cálculo deste custo; c) diversos lançamentos de despesa referem-se a despesas ainda não incorridas (não liquidadas) e, por isso, o custo ainda não é real; d) no estudo de campo realizado não foram encontrados controles internos capazes de medir os custos diretos efetivamente consumidos por cada ação pública e respectivas atividades, favorecendo a adequada aplicação das técnicas de custeio, o que se recomenda; e) necessária também a adoção rotineira e sistemática da matriz de atividades e tempos, adotada neste estudo como principal ferramenta direcionadora de recursos diretos às atividades, buscando sempre um refinamento dos direcionadores. Estas duas últimas recomendações são essenciais para manutenção da metodologia, pois viabilizam a atualização regular das taxas de custo por atividade, pelo menos mensalmente.

Recomenda-se a continuidade do presente estudo para aplicação da metodologia de custeio na ação pública de Relatórios Contábeis e Financeiros, além da realização do presente estudo em Secretarias responsáveis por serviços essenciais à população, como saúde, educação, transporte coletivo, limpeza pública, entre outras.

Recomenda-se ainda estudo complementar para, após identificação dos custos diretos e indiretos apurar-se também a receita econômica de cada ação pública, viabilizando assim a correta elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, da forma preconizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, que apresenta como opção à apuração da Receita Econômica a identificação do custo de oportunidade da referida ação pública.

São grandes os desafios que se impõem aos contadores do serviço público em geral. A postura deve ser de transformação do perfil destes profissionais, que deverão posicionar-se de forma gerencial e analítica, com consciência da grande quantidade de informações sob sua responsabilidade, preocupados com a identificação de custos e usuário dos recursos da tecnologia em sua plenitude.

Referências

BEUREN, I. M., et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Decreto-lei n° 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências.

BRASIL. **Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Portaria STN 664/2010 e Portaria STN 665/2010. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Aplicado à União, e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 3ª. edição. 2010. Disponíveis em <http://www.stn.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – **Resolução n° 1129/08** – Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – Resolução n° 1156/2009 alterada pela Resolução n° 1328/2011 – Aprova a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade.

HORNGREN, C. T., et al. **Contabilidade de Custos, v.1: uma abordagem gerencial**. Tradução Robert Brian Taylor. 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LIMA, D.V., **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, F.G.L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público** – 1ª. Ed. – Brasília, 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatório de Pesquisa em Administração**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.