

Custos e eficiência no setor governamental: um estudo de caso com a Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral – CE

Isac de Freitas Brandão (Sem vínculo) - isacdefreitas@hotmail.com

Resumo:

A mensuração dos custos incorridos na prestação dos serviços públicos é fundamental para que se possa medir a eficiência do uso dos recursos públicos. Diante disso, o estudo apresenta a aplicação de um sistema de gestão de custos baseado na metodologia ABC na Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral – CE durante o mês de dezembro de 2009, enfocando seus resultados através de indicadores de eficiência das atividades desempenhadas e dos serviços prestados. Os resultados mostraram os custos da gerência por atividade, processo gerencial e objeto de custo (arrecadação, emissão de certidão negativa de débitos municipais e auxílio à execução fiscal), bem como indicadores de eficiência dos custos por atendimento realizado, por pedido de CND analisado e emitido e a relação arrecadação/custo de IPTU, ISS e outras receitas. Foram constatadas também limitações nos controles informacionais da prefeitura de Sobral, que devem ser corrigidas para que possa futuramente ser implementado um sistema de gestão de custos na entidade.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Eficiência. Dívida ativa municipal.*

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Custos e eficiência no setor governamental: um estudo de caso com a Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral – CE

Resumo

A mensuração dos custos incorridos na prestação dos serviços públicos é fundamental para que se possa medir a eficiência do uso dos recursos públicos. Diante disso, o estudo apresenta a aplicação de um sistema de gestão de custos baseado na metodologia ABC na Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral – CE durante o mês de dezembro de 2009, enfocando seus resultados através de indicadores de eficiência das atividades desempenhadas e dos serviços prestados. Os resultados mostraram os custos da gerência por atividade, processo gerencial e objeto de custo (arrecadação, emissão de certidão negativa de débitos municipais e auxílio à execução fiscal), bem como indicadores de eficiência dos custos por atendimento realizado, por pedido de CND analisado e emitido e a relação arrecadação/custo de IPTU, ISS e outras receitas. Foram constatadas também limitações nos controles informacionais da prefeitura de Sobral, que devem ser corrigidas para que possa futuramente ser implementado um sistema de gestão de custos na entidade.

Palavras-chave: Gestão de custos. Eficiência. Dívida ativa municipal.

Área temática: Gestão de custos no setor governamental.

1 Introdução

A gestão de custos vem se tornando cada vez mais um dos fatores determinantes para a eficiência das organizações empresariais. Muito além de avaliar estoques, os sistemas de custos atualmente auxiliam os gestores no controle dos gastos e no auxílio à tomada de decisões. Seus relatórios contribuem para a avaliação e a otimização dos processos operacionais, melhorando a eficiência da entidade, contribuindo para a economicidade do emprego dos recursos e, conseqüentemente, melhorando sua eficácia. Entretanto, quando se fala nas entidades governamentais, a sua potencialidade ainda é pouco explorada.

Atualmente tem-se um bom número de experiências de implantação de sistemas de custos em entidades governamentais do Brasil, sejam elas da administração direta, autárquica ou fundacional. Apesar de todas essas experiências, se comparado com o montante de entidades de direito público existentes no Brasil, este número ainda é pequeno. Percebe-se também a diversidade de métodos e modelos de sistemas aplicados, com variações dos objetivos do sistema, da base de dados, da metodologia de apropriação de custos e dos objetos de custos adotados.

Em nível estadual, o Ceará ainda não possui nenhuma experiência relevante, principalmente na administração direta do poder executivo, seja em prefeituras ou até mesmo no governo do estado. A prefeitura Municipal de Sobral, embora seja referência em administração gerencial no estado, ainda não possui sistemas de controle e gestão de custos. O que existe é um *software* que faz o acompanhamento e o controle da execução orçamentária, referindo-se ao empenho e ao pagamento da despesa, e não ao consumo de recursos.

Diante do exposto, o presente trabalho apresenta os resultados da aplicação de um modelo de gestão de custos baseado na metodologia ABC durante o mês de dezembro de 2009 na Gerência da Dívida Ativa de Sobral – CE, órgão da Procuradoria Geral do Município.

2 Referencial teórico

Nesta seção serão abordados os aspectos conceituais sobre gestão de custos e custeio baseado em atividades, custos no setor de serviços e gestão de custos no setor governamental.

2.1 Gestão de custos e ABC

Nascida durante a revolução industrial, a contabilidade de custos atualmente não é utilizada apenas como uma forma de avaliar os estoques das empresas industriais, mas como uma importante ferramenta administrativa, que auxilia o gestor no controle dos recursos e na tomada de decisões. Nesse sentido, Kaplan e Cooper (2000) definem seus objetivos:

Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

Segundo estes mesmos autores, um bom sistema de custos deve atender a estes três objetivos. Por este motivo, é de extrema importância a escolha da metodologia de apropriação dos custos indiretos, assim classificados os recursos que se vinculam a mais de um objeto de custeamento e que não se consegue medir com exatidão quanto daquele custo foi consumido por cada objeto. Os métodos de custeio mais conhecidos, chamados de tradicionais, são o custeio por absorção e o custeio variável.

O custeio por absorção é o método mais utilizado no Brasil e é aceito pela legislação fiscal. Consiste na apropriação dos custos indiretos aos objetos de custo por meio de um critério de rateio previamente estabelecido. Entretanto, pelo fato do custeio por absorção não fornecer informações acuradas sobre o real consumo dos custos por seus objetos, esta metodologia não é recomendada para o controle e a tomada de decisões.

O custeio variável (ou direto) pode ser uma alternativa ao custeio por absorção. Ele consiste em apropriar apenas os custos variáveis aos objetos de custo, considerando os custos fixos (a maior parte dos indiretos) como despesas do período. Esta metodologia, além de reduzir o rateio, produz informações importantes ao gestor, como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o grau de alavancagem. Entretanto, o custeio variável também não exclui o rateio, além de não fornecer nenhum dado sobre o consumo dos custos fixos pelos objetos de custo.

Com o intuito de reduzir as distorções ocasionadas pelo rateio e, ao mesmo tempo, apropriar os custos fixos aos objetos de custo, foi desenvolvido o Custeio Baseado em Atividades que, segundo Bruni e Famá (2003):

O Custeio Baseado em Atividades ou, simplesmente, ABC, do inglês *Activity Based Costing*, difere do sistema de custeio tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes.

Surgido a partir do crescimento dos custos indiretos nas cadeias produtivas, o principal diferencial do custeio ABC para os métodos tradicionais está na forma de apropriação dos custos indiretos. Enquanto os tradicionais se utilizam do rateio, o ABC procura identificar a relação de causa-efeito destes custos, também chamada de rastreamento, apropriando-os inicialmente às atividades mais relevantes que são desempenhadas e, num segundo momento, passando destas para os objetos de custos. A identificação de causa-efeito é feita através de direcionadores de custos, que, segundo Martins (2003), “é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”. Este mesmo autor ainda classifica os direcionadores em dois tipos: direcionadores de recursos e direcionadores

de atividades. Aqueles identificam os custos consumidos pelas atividades, enquanto estes a maneira com que os produtos consomem as atividades.

2.2 Custo no setor de serviços

Pelo fato de que a atuação das entidades governamentais acontecer principalmente no setor de serviços, faz-se necessária uma pequena abordagem de como se comportam os custos neste setor, visto que possui algumas peculiaridades que o diferenciam do setor industrial. De acordo com Silva (2007): “A contabilidade de custos no setor de serviços deve levar em consideração as seguintes características: os custos são fixos e o tempo é um direcionador relevante de custos”.

De acordo com Silva (2007): “Partindo do suposto de que o usuário não gosta de esperar para ser atendido, a capacidade de uma empresa de prestação de serviços deve ser dimensionada em termos de demanda máxima”. Ou seja, as prestadoras de serviços devem se preparar para atender o máximo de usuários possíveis, mesmo que este patamar não seja alcançado. Logicamente não se pode esquecer a sazonalidade, ou épocas do ano em que a procura pelo serviço é menor. O que deve ser observado é que os custos não irão variar tanto como no setor industrial, onde são calculados com base na quantidade de produtos a serem fabricados e vendidos. O que vai ser mais determinante é a demanda máxima esperada, a capacidade de prestação de serviços. Esta premissa não deve, contudo, ser levada como regra geral, visto que existem determinados custos que só ocorrem se o serviço for prestado, como o material consumido durante a realização de uma cirurgia. Neste caso, o número de cirurgias influenciará de forma significativa o montante de custos.

No setor industrial o tempo de fabricação de um produto influencia tanto na eficiência quanto na eficácia da empresa. No setor de serviços, sua importância se torna ainda maior: o tempo de um atendimento em uma repartição pública, por exemplo, é fator determinante para a satisfação do usuário e para a redução de custos, visto que quanto mais rápido for o atendimento, menor será o tempo de espera na fila e maior será o número de atendimentos.

2.3 Gestão de custos no setor governamental

Quando se fala em gestão de custos em entidades governamentais brasileiras, percebe-se que é um assunto muito recente e que ainda há muito que se explorar, embora já seja reconhecida pela legislação a importância e a necessidade de se controlar os custos dos serviços públicos e já existam experiências relevantes implementadas ou em desenvolvimento.

A Emenda Constitucional nº. 19/1998 incluiu a eficiência no rol dos princípios constitucionais da administração pública, reconhecendo a importância de os serviços públicos serem prestados de forma eficiente, ou seja, atingindo seus objetivos com o menor custo possível. Mas não há como se medir esta eficiência, se não existe medição dos custos, conforme Alonso (1999):

O governo e a sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.

A apuração dos custos dos serviços públicos propicia aos gestores, tribunais de contas e à sociedade em geral medidas de desempenho do uso dos recursos públicos.

O auxílio ao planejamento interno das entidades e à tomada de decisões por parte dos gestores públicos são outros fatores que justificam a implantação de sistema de custos por

estas entidades. A este respeito, Piscitelli (1988 apud SILVA 2007) comenta que a falta de um sistema de contabilidade de custos prejudica o processo de planejamento, pois impede a fixação de medidas de desempenho, e Giacomoni (2002 apud SILVA, 2007) afirma que a medição de insumos e produtos cria medidas úteis à tomada de decisões orçamentárias.

O próprio legislador brasileiro, ao longo dos anos, vem reconhecendo esta necessidade, incluindo em diversos dispositivos legais a obrigação de a administração pública proceder à apuração de custos. A Lei nº. 4320, de 1964 já destacava a obrigatoriedade da manutenção de uma contabilidade que determinasse os custos dos serviços públicos industriais (artigo 99). Esta norma, entretanto, restringia a apuração dos custos aos serviços industriais. Tal inadequação foi retificada através do Decreto-Lei nº. 200, de 1967, que expandiu esta obrigação a todos os serviços públicos. Apesar destes e de outros dispositivos legais do período da ditadura militar, eles não passaram de intenções. O único controle existente era o orçamentário, que não pode ser confundido com apuração de custos, visto que o fato gerador da despesa orçamentária é o empenho, enquanto o do custo é o consumo.

A Constituição Federal de 1988 veio trazer avanços no que tange à preocupação com a eficiência e eficácia da gestão pública. A existência de controles internos e externos e a maior preocupação com o planejamento orçamentário são exemplos destes avanços. Mas não houve nenhuma menção a apuração dos custos dos serviços públicos.

Da promulgação da constituição até o fim da década de 90 não houve novos dispositivos legais que impusessem à administração pública o uso da contabilidade de custos. Apenas em 2000, com a edição da Lei Complementar nº. 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ficou mais clara essa exigência. Remígio (2002) elenca os dispositivos da LRF que dispõe sobre esta matéria:

- a) A alínea “e” do inciso I de seu artigo 4º, que determina a existência de normas relativas ao controle de custos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumento do planejamento orçamentário que orienta a elaboração do orçamento anual;
- b) O parágrafo 3º do artigo 50, que determina o uso de um sistema de custos pela administração pública capaz de acompanhar a gestão dos sistemas orçamentário, patrimonial e financeiro;
- c) E o inciso V do parágrafo 3º do artigo 59, que versa sobre a necessidade de os Tribunais de Contas alertarem aos Poderes públicos acerca de “fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas”.

A Portaria Interministerial nº. 945, de 2005, criou a Comissão Interministerial de Custos, que tinha como objetivo “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”. O relatório final desta comissão prevê os seguintes objetivos centrais para a política de custos da Administração Pública Federal:

- a) Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
- b) Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
- c) Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal. (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2006)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicou em novembro de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPs). A NBC T 16.2, que dispõe sobre o patrimônio e os sistemas contábeis das entidades governamentais, inclui como um dos cinco subsistemas contábeis o sistema de custos. Além desta, a Norma Técnica NBC T 16.3, que dispõe sobre o planejamento e seus enfoques sob o aspecto contábil, fala da

importância do planejamento e da avaliação de desempenho para a contabilidade pública, inclusive no que tange aos custos, e a NBC T 16.8, que dispõe sobre controle interno, menciona também que os sistemas de informações e comunicação das entidades governamentais devem identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante.

Baseado nas NBCASPs, a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão do Ministério da Fazenda responsável pela contabilidade do Governo Federal, publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que já inclui em seu volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público o subsistema de custos (2009):

c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- i. Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- ii. Bom uso dos recursos públicos; e
- iii. Custos das unidades contábeis.

É notável a necessidade da implantação de sistemas de custos em toda a administração pública brasileira, seja para medir a eficiência dos serviços prestados e auxiliar a tomada de decisão do gestor, seja para se adequar às normas internacionais, ou para cumprir dispositivos infraconstitucionais da legislação brasileira. Entretanto, o que se vê são experiências isoladas, com diferentes metodologias de custeamento, que se baseiam muitas vezes na execução orçamentária, que não evidencia o real consumo dos recursos empregados. Alves Filho e Nascimento (2007), afirmam existir fatores culturais, políticos, técnicos, operacionais e institucionais da administração pública brasileira que dificultam a implementação de sistemas de gestão de custos no setor público.

3 A Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral – CE

A Gerência da Dívida Ativa do Município de Sobral – CE foi criada em 1997, como órgão da Coordenação de Arrecadação da então denominada Secretaria de Administração e Finanças, hoje Secretaria de Desenvolvimento da Gestão. Desde o ano de 2005, a gerência faz parte da Procuradoria Geral do Município de Sobral, sendo subordinada diretamente ao procurador-geral do município. É de sua competência, basicamente, a administração dos valores correspondentes à dívida ativa do município, realizando a sua inscrição, cobrança, arrecadação e arquivamento, além de viabilizar a execução fiscal da mesma. O Código Tributário do Município de Sobral (SOBRAL, 1997) assim define dívida ativa:

Art. 125 - Constitui dívida ativa do Município, a proveniente de impostos, taxas e contribuições de melhoria e multas de natureza tributária e não tributária, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento por Lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Atualmente a gerência funciona na Casa do Contribuinte, juntamente com a Coordenação de Arrecadação e Setor de Cadastro Imobiliário, da Secretaria do Desenvolvimento da Gestão, e o setor de Licenciamento Urbano, da Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Urbano.

3.1 Arrecadação e gastos

A arrecadação municipal de Sobral é controlada através do *software* Sistema de Arrecadação Municipal (SAM), desenvolvido pela própria prefeitura. A maior parte dos valores inscritos em dívida ativa corresponde a débitos de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). Por este motivo o SAM

classifica as receitas da Dívida Ativa em IPTU, ISS, Taxas e Outros. As receitas provenientes de Taxas correspondem a Alvarás de Funcionamento e Alvarás Sanitários, entre outras taxas. Na categoria Outros se incluem outros impostos, como o Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), as contribuições de melhoria e as dívidas de natureza não tributária.

Entre os anos de 1996 e 2009 a arrecadação da dívida ativa municipal de Sobral saltou de R\$ 122.652,30 para R\$ 1.551.348,30, sendo que em 2008 houve uma arrecadação recorde de R\$ 2.439.146,86, devido a dois programas de recuperação fiscal ocorridos no ano. O expressivo crescimento durante este período se deu pela reforma geral da administração municipal iniciada em 1997, com maciço investimento em recursos físicos, tecnológicos e humanos, com o intuito de melhorar a arrecadação municipal como um todo. A própria criação de um setor específico que cuidasse somente dos valores inscritos em dívida ativa foi uma das medidas tomadas para atingir este objetivo.

Quando se fala em acompanhamento dos gastos, entretanto, a prefeitura não possui nenhum controle de custos. O que existe é um *software* que monitora a execução orçamentária a nível de secretarias, denominado Sistema Phoenix, desenvolvido pela própria entidade. Através dele cada secretaria ou equivalente possui acesso ao seu limite de gastos mensais e anuais para cada espécie de despesa orçamentária e, em toda ordenação de despesa, o responsável processa os dados no sistema. Em casos de necessidade de suplementação ou transferência, a comunicação com o setor financeiro da prefeitura também é feito através do Phoenix. Este sistema também cadastra credores, licitações, empenhos e pagamentos.

No caso específico da Gerência da Dívida Ativa, a secretaria que faz a ordenação de suas despesas é a Procuradoria Geral do Município, não existindo nenhum controle pelo setor. A gerente periodicamente encaminha à PGM a requisição do material a ser consumido, geralmente de três em três meses, e a ordenação da despesa é lançada no sistema Phoenix pela secretária da PGM.

Embora seja um sistema eficiente do ponto de vista orçamentário e financeiro, o Phoenix não produz informações que possam ser usadas para a gestão de custos da prefeitura, devido aos seguintes aspectos, dentre outros:

- Acompanha o empenho e o pagamento da despesa, e não o consumo dos recursos;
- Existem servidores lotados em uma secretaria que executam seus serviços em outra secretaria;
- As despesas de depreciação do imobilizado não são contabilizadas no sistema orçamentário;
- O controle é feito apenas por secretaria, não se estendendo aos seus setores.

Mesmo com as deficiências encontradas, a filosofia de racionamento de recursos e a preocupação em atender as metas de custeio estabelecidas já são uma realidade na prefeitura.

3.2 Principais processos e atividades

Como já dito, a finalidade da gerência é a gestão da dívida ativa municipal, tendo como principal objetivo institucional sua arrecadação. Subsidiariamente é de sua competência a emissão de Certidões Negativas de Débito Municipais (CND), documentos que comprovam a ausência de débitos de pessoas físicas e jurídicas com a fazenda pública municipal.

Para atingir tais objetivos, as atividades desenvolvidas podem ser agrupadas em quatro processos gerenciais: inscrição e cobrança administrativa da dívida ativa, atendimento ao contribuinte, viabilização da execução fiscal e administração da gerência. O quadro 1 apresenta as principais atividades desempenhadas no âmbito da gerência em cada um de seus processos institucionais:

PROCESSOS	ATIVIDADES
Inscrição e cobrança administrativa da dívida ativa	<ul style="list-style-type: none"> • Verificação da exigibilidade do débito; • Elaboração do termo de inscrição em dívida ativa. • Cobrança através de carta; • Bloqueio de devedores no Phoenix. • Baixa de débitos; • Arquivamento.
Atendimento ao contribuinte	<ul style="list-style-type: none"> • Levantamento e/ou atualização de débito; • Emissão de CND e certidão positiva com efeito de negativa; • Emissão de CND via internet.
Viabilização da execução fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Triagem das dívidas executáveis; • Emissão de petições de execução fiscal; • Atualização de débitos para execução fiscal; • Controle e organização de processos.
Administração da gerência	<ul style="list-style-type: none"> • Requisição de material; • Gerenciamento das demais atividades; • Serviços gerais; • Assistência em informática.

Quadro 1 – Principais processos e atividades

4 Metodologia da pesquisa

O trabalho apresenta uma pesquisa descritiva do tipo estudo de caso, que teve como objeto de estudo a Gerência da Dívida Ativa do Município de Sobral – CE. Subsidiariamente foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, quando se buscou subsídios teóricos para fundamentar e estruturar o estudo de caso.

A pesquisa teve início em maio de 2009, compreendendo as seguintes etapas:

- a) Entrevista prévia com a gerente do setor objeto de estudo e com a servidora responsável pela requisição de material da Procuradoria Geral do Município, com a finalidade de conhecer a sistemática de controle de gastos da prefeitura e as necessidades informacionais existentes;
- b) Pesquisa bibliográfica e documental, onde se buscou subsídios em trabalhos já elaborados dentro da mesma linha de pesquisa e em autores que discorreram sobre o assunto;
- c) Implementação do modelo proposto na Gerência da Dívida Ativa do Município, com realização de entrevistas com servidores, visitas *in loco* e análise de documentos para a coleta dos dados necessários e identificação das atividades e dos processos operacionais e dos direcionadores e objetos de custo;
- d) Cálculo dos custos e indicadores de eficiência referentes ao mês de dezembro de 2009, utilizando-se principalmente do *software* Microsoft Excel 2003 para a elaboração das planilhas;
- e) Interpretação dos resultados e conclusão da pesquisa.

5 Custos da Gerência da Dívida Ativa Municipal de Sobral em dezembro de 2009

O modelo conceitual de sistema de custos que foi aplicado neste trabalho foi apresentado por Brandão (2009), tendo por base a metodologia ABC e os sistemas de custo do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

Para ser implementado, deve-se inicialmente identificar as principais atividades desenvolvidas pela entidade e classificá-las em atividades-fim (que possuem uma relação mais íntima com os objetivos da entidade), atividades-meio (que não tem por finalidade atingir os objetivos da entidade, mas prestar serviços para outros setores) e atividades

institucionais (que não tem relação nenhuma com os objetivos finais da entidade, mas com a sua manutenção, como as executadas pelo setor de Recursos Humanos ou de Licitação de uma prefeitura). Outra característica que deve ser observada diz respeito ao momento de apropriação dos custos, que deve ter como fato gerador o momento real do consumo dos recursos, ou quando estes recursos, no caso de controles mais deficitários, forem repassados para o setor que irá consumi-los.

As etapas de apropriação dos custos aos objetos de custo são divididas em duas Macrofases: na Macrofase I (MF I) os recursos consumidos são apropriados aos setores da estrutura organizacional da entidade, e na Macrofase II (MF II) os custos atribuídos aos setores são apropriados aos objetos de custo.

A MF I possui como objetos de custo as menores divisões setoriais da entidade objeto de estudo constantes em sua estrutura organizacional, e é dividida em cinco etapas:

- 1ª Etapa: Identificação e apropriação dos custos diretos com relação aos setores;
- 2ª Etapa: Apropriação dos recursos identificados com mais de um setor às atividades prestadas a mais de um setor;
- 3ª Etapa: Apropriação dos custos das atividades comuns aos setores que recebem seus serviços;
- 4ª Etapa: Apropriação dos custos dos setores que executam atividades-meio às atividades-meio desenvolvidas;
- 5ª Etapa: Apropriação dos custos das atividades-meio aos setores que recebem seus serviços.

Na MF II, segundo Brandão (2009), "os custos anteriormente atribuídos a cada setor da entidade serão apropriados aos objetos de custo propriamente ditos. Estes objetos deverão ser escolhidos pela administração da entidade de acordo com as necessidades de informações existentes". Esta MF é dividida em duas etapas: apropriação dos custos às atividades-fim e/ou institucionais; e apropriação dos custos das atividades aos objetos de custo.

5.1 Macrofase I

A primeira etapa consiste em identificar os recursos consumidos diretamente por cada setor da entidade, separando-os dos custos indiretos. Como se está aplicando este modelo apenas à Gerência da Dívida Ativa de Sobral, serão apresentados os custos diretos da própria Gerência e do Setor de Informática da Casa do Contribuinte, que lhe presta serviço diretamente, apresentados no quadro 2. Não foram incluídos os custos institucionais da prefeitura, como os do Setor de Licitação e de Recursos Humanos, pois, segundo o modelo conceitual aplicado, não devem ser apropriados aos setores que executam atividades-fim.

SETOR	RECURSO	VALOR (R\$)
Gerência da Dívida Ativa	Material de expediente	R\$ 150,00
	Pessoal e encargos	R\$ 6.183,95
	Depreciação de bens de capital	R\$ 422,22
	Despesas de Telefone	R\$ 97,63
	Água Mineral	R\$ 10,50
	<i>Total</i>	<i>R\$ 6.864,30</i>
Setor de Informática	Despesas de Telefone	R\$ 13,54
	Pessoal e encargos	R\$ 593,40
	Depreciação de bens de capital	R\$ 216,70
	<i>Total</i>	<i>R\$ 823,64</i>

Quadro 2 – Recursos diretamente consumidos

Os custos indiretos, na segunda etapa, são identificados diretamente com atividades comuns a mais de um setor, conforme o quadro 3. São recursos consumidos em conjunto pela Gerência da Dívida Ativa, Setor de Informática e outros setores da Casa do Contribuinte.

RECURSO	VALOR (R\$)	ATIVIDADE
Despesas com água	R\$ 57,60	Consumo de água
Despesas com energia elétrica	R\$ 7.310,25	Consumo de energia
Material de limpeza	R\$ 50,00	Serviços gerais
Pessoal e encargos (limpeza)	R\$ 555,42	Serviços gerais
Total	R\$ 7.973,27	-

Quadro 3 – Recursos identificados com mais de um setor

As três atividades comuns a mais de um setor, e que possuem relação com a Gerência da Dívida Ativa e com o Setor de Informática, foram denominadas: consumo de água, que representa os gastos com água de toda a Casa do Contribuinte; consumo de energia, representando o consumo de energia elétrica da Casa do Contribuinte; e serviços gerais, correspondendo à faxina feita no setor de Informática, no Setor de Fiscalização e na Gerência da Dívida Ativa. Os direcionadores de custos, respectivamente, destas três atividades, são: quantidade de colaboradores X carga horária diária, quantidade de computadores em uso X horas de uso diárias e a área aproximada do setor que será limpo. O quadro 4 mostra o resultado da apropriação dos custos destas atividades, constituindo a terceira etapa:

ATIVIDADES COMUNS	GERÊNCIA DA DÍVIDA ATIVA	SETOR DE INFORMÁTICA	OUTROS SETORES	TOTAL
Consumo de água	R\$ 7,65	R\$ 2,42	R\$ 47,53	R\$ 57,60
Consumo de energia	R\$ 812,25	R\$ 487,35	R\$ 6.010,65	R\$ 7.310,25
Serviços gerais	R\$ 375,52	R\$ 68,01	R\$ 161,89	R\$ 605,42
	R\$ 1.195,42	R\$ 557,78	R\$ 6.220,07	R\$ 7.973,27

Quadro 4 – Rastreamento das atividades comuns a mais de um setor

Concluída a apropriação dos custos indiretos aos setores, o Setor de Informática, que é executor de atividade-meio, terá seus custos (diretos e indiretos) apropriados às suas principais atividades na quarta etapa. Basicamente a única atividade desempenhada pelo setor é a de assistência em informática, que é prestada aos setores que funcionam na Casa do Contribuinte. Por este motivo não houve necessidade de se definir nenhum direcionador.

Na última etapa desta macrofase os custos da atividade-meio assistência em informática, desempenhada pelo Setor de Informática, devem ser atribuídos aos setores que recebem os serviços prestados por ele. O direcionador escolhido foi a quantidade de equipamentos de informática de cada setor (computadores e impressoras), objeto da atividade. O quadro 5 mostra como foi feita esta apropriação, enfocando a Gerência da Dívida Ativa.

SETOR	QUANTIDADE DE EQUIPAMENTOS	VALOR APROPRIADO (R\$)
Gerência da Dívida Ativa	6	R\$ 296,02
Outros setores	22	R\$ 1.085,40
Total	28	R\$ 1.381,42

Quadro 5 – Rastreamento da atividade ‘assistência em informática

Ao fim da MF I chegou-se ao total de custos consumidos pela Gerência da Dívida Ativa durante o mês da pesquisa, conforme a tabela 1:

Tabela 1 – Custos atribuídos à Gerência da Dívida Ativa

CUSTOS	VALOR (R\$)
Diretos	R\$ 6.864,30
Indiretos rastreados	
<i>Consumo de água</i>	R\$ 7,65
<i>Consumo de energia</i>	R\$ 812,25
<i>Serviços Gerais</i>	R\$ 375,52
Recebidos de outros setores	
<i>Setor de Informática</i>	R\$ 296,02
Total	R\$ 8.355,74

5.2 Macrofase II

Para a execução desta macrofase foi primeiramente construído o mapa das atividades desenvolvidas e dos respectivos objetos de custo, definidos de acordo com os três principais objetivos da gerência. Devido à importância de se conhecer o quantitativo de custos relacionado a cada espécie de tributo arrecadado, especialmente IPTU e ISS, dividiu-se a arrecadação em três objetos de custo, de acordo com a classificação do SAM: ISS, IPTU e outros (englobando taxas e demais valores inscritos). O quadro 6 relaciona os processos, as atividades e os objetos de custos da gerência realizados durante o período analisado.

PROCESSOS	ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTO
Inscrição e cobrança administrativa da dívida ativa	<ul style="list-style-type: none"> • Verificação da exigibilidade do débito; • Baixa de débitos; • Arquivamento. 	Arrecadação: ISS; IPTU; Outros. <ul style="list-style-type: none"> • Execução fiscal; • Emissão de CND.
Atendimento ao contribuinte	<ul style="list-style-type: none"> • Levantamento e/ou atualização de débito; • Emissão de CND/CPEN. • Emissão de CND via internet. 	
Viabilização da execução fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Controle e organização de processos. 	
Administração da gerência	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciamento das demais atividades; • Serviços gerais; • Assistência em informática. 	

Quadro 6 – Lista de processos, atividades e objetos de custo

Para apropriar os custos às atividades, incluindo as de serviços gerais e assistência em informática, foram definidos os direcionadores de recursos, listados no quadro 7.

RECURSO	DIRECIONADOR	ATIVIDADE DE DESTINO
Material de expediente	Horas de execução X Pessoal encarregado	Emissão de CND/CPEN; Levantamento e atualização de débitos; Baixa de débitos; Controle e organização de processos; Gerenciamento das demais atividades.
Pessoal e encargos sociais	Rastreamento (tempo de execução de atividades)	Todas as atividades (exceto arquivamento, serviços gerais e assistência em informática).
Depreciação de bens de capital	Rastreamento (uso nas atividades)	Todas as atividades (exceto serviços gerais e assistência em informática).
Despesas com água, luz e água mineral	Horas de execução X Pessoal encarregado	Todas as atividades (exceto arquivamento, serviços gerais, assistência em informática).
Despesa com telefone	Alocação direta	Gerenciamento das demais atividades
Despesas com serviços gerais	Alocação direta	Serviços gerais
Despesas com suporte em informática	Alocação direta	Assistência em informática

Quadro 7 – Direcionadores de recursos

Ao final desta primeira etapa todos os custos da gerência referentes ao período foram apropriados às atividades realizadas, conforme mostra a tabela 2.

Tabela 2 – Custos das atividades desempenhadas pela gerência da Dívida Ativa

ATIVIDADE	CUSTOS ATRIBUÍDOS (R\$)
Verificação da existência do débito	R\$ 992,82
Emissão de CND/CPEN	R\$ 839,28
Levantamento e atualização de débitos	R\$ 2.786,39
Baixa de débitos	R\$ 34,36
Arquivamento	R\$ 23,35
Emissão de CND via internet	R\$ 58,55
Controle e organização de processos	R\$ 1.359,57
Gerenciamento das demais atividades	R\$ 1.589,88
Serviços gerais	R\$ 375,52
Assistência em informática	R\$ 296,02
Total	R\$ 8.355,74

Para se apropriar os custos das atividades aos objetos de custo precisam-se rastrear as relações de causa-efeito das atividades, identificando quais delas possuem ligação com cada objeto de custo e procurando direcionadores que indiquem esta relação.

As atividades do processo Administração, por não serem diretamente relacionadas com os objetos de custo da gerência, são consideradas atividades-meio do setor, tendo seus custos apropriados às atividades-fim da gerência por meio de rateio, devido à dificuldade de se ter suas relações de causa-efeito encontradas. O critério escolhido foi o tempo de execução de cada atividade-fim, expresso em horas/homem e calculado através da multiplicação da quantidade de pessoas responsáveis pelas horas disponíveis para sua execução. A atividade arquivamento não irá receber custos, por seu tempo de execução ser muito pequeno e de difícil controle. O quadro 8 mostra como foi feita a apropriação dos custos destas atividades.

ATIVIDADE-FIM	SALDO ANTERIOR (R\$)	DIRECIONADOR (Horas/homem)	CUSTOS ATRIBUÍDOS (R\$)	TOTAL
Verificação da existência do débito	R\$ 992,82	104h	R\$ 342,84	R\$ 1.335,66
Emissão de CND/CPEN	R\$ 839,28	103,30h	R\$ 340,53	R\$ 1.179,81
Levantamento e atualização de débitos	R\$ 2.786,39	342,95h	R\$ 1.130,55	R\$ 3.916,94
Emissão de CND via internet	R\$ 58,55	10,5h	R\$ 34,61	R\$ 93,16
Baixa de débitos	R\$ 34,36	5,25h	R\$ 17,31	R\$ 51,67
Arquivamento	R\$ 23,35	-	R\$ 0,00	R\$ 23,35
Controle e organização de processos	R\$ 1.359,57	120h	R\$ 395,58	R\$ 1.755,15
Total	R\$ 6.094,32	686h	R\$ 2.261,42	R\$ 8.355,74

Quadro 8 – Rateio dos custos das atividades do processo Administração para as atividades-fim

Concluindo esta segunda etapa e todo o sistema, os custos das atividades-fim foram apropriados aos objetos de custo da gerência. A atividade levantamento e/ou atualização de débitos teve com direcionador a quantidade de atendimentos efetuados no período. A atividade arquivamento não recebeu os custos de despesas com pessoal e serviços gerais, mesmo sendo identificadas, por seu valor ser irrelevante. Os custos que lhe foram atribuídos

foram rastreados com os objetos de custo de acordo com o espaço reservado no arquivo. As demais atividades foram identificadas diretamente com um único objeto de custo, não sendo necessário o rastreamento: verificação da existência do débito e baixa de débitos com o objeto de custo IPTU (arrecadação); emissão de CND/CPEN e emissão de CND via internet com o objeto de custo CND; e controle e organização de processo com o objeto de custo execução fiscal. O quadro 9 apresenta a conclusão desta etapa e da aplicação do sistema, enfocando o valor correspondente a cada objeto de custo.

ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTO					TOTAL
	Arrecadação			CND	Execução fiscal	
	ISS	IPTU	Outros			
Verificação da existência do débito	-	R\$ 1.335,66	-	-	-	R\$ 1.335,66
Emissão de CND/CPEN	-	-	-	R\$ 1.179,81	-	R\$ 1.179,81
Levantamento e atualização de débitos	R\$ 235,96	R\$ 3.397,83	R\$ 283,15	-	-	R\$ 3.916,94
Emissão de CND via internet	-	-	-	R\$ 93,16	-	R\$ 93,16
Baixa de débitos	-	R\$ 51,67	-	-	-	R\$ 51,67
Arquivamento	R\$ 2,51	R\$ 19,57	R\$ 1,27	-	-	R\$ 23,35
Controle e organização de processos	-	-	-	-	R\$ 1.755,15	R\$ 1.755,15
Total	R\$ 238,47	R\$ 4.804,73	R\$ 284,42	R\$ 1.272,97	R\$ 1.755,15	R\$ 8.355,74

Quadro 9 – Apropriação dos custos das atividades-fim aos objetos de custo

5.3 Indicadores de eficiência do período

A contabilidade de custos, em sua função gerencial, tem como uma de suas principais atribuições gerar dados que permitam a avaliação de desempenho operacional e a medição da eficiência do uso dos recursos. A aplicação feita durante o mês de dezembro de 2009 na Gerência da Dívida Ativa de Sobral permitiu que fossem elaborados indicadores de eficiência do uso dos recursos públicos investidos.

Para as atividades-fim desempenhadas no âmbito da gerência, os indicadores foram encontrados através da razão entre os custos atribuídos a cada atividade e quantitativo de serviços realizados, principal indicador de eficácia. As duas atividades relacionadas ao atendimento (emissão de CND e levantamento e/ou atualização de débitos) possuem como indicador de eficácia a quantidade de atendimentos feitos; e a atividade emissão de CND via internet, a quantidade de certidões emitidas. O quadro 10 apresenta os índices de eficiência destas atividades-fim encontrados para o período da pesquisa. A atividade verificação da existência do débito não possui indicador de eficácia, visto que faz parte do processo de inscrição em dívida ativa, concluído apenas nos primeiros meses do ano com a devida confecção do termo de inscrição em dívida ativa. As atividades controle e organização de processos e baixa de débitos nos sistemas e arquivamento, assim como as atividades-meio executadas, não possuem um indicador de eficácia relacionado com o quantitativo de serviço prestado, sendo inapropriado o cálculo de sua eficiência.

ATIVIDADE	INDICADOR DE EFICÁCIA	QUANTITATIVO	CUSTOS DO PERÍODO (R\$)	INDICE DE EFICIÊNCIA
Emissão de CND/CPEN	Atendimentos feitos	50	R\$ 1.179,81	R\$ 23,60
Levantamento e atualização de débitos	Atendimentos feitos	166	R\$ 3.916,94	R\$ 23,60
Emissão de CND via internet	Pedidos analisados	255	R\$ 93,16	R\$ 0,37

Quadro 10 – Indicadores de eficácia e eficiência das atividades-fim executadas

Estes indicadores mostram o custo de cada um dos serviços prestados pela gerência: cada atendimento pessoal custou para a prefeitura, em média, R\$ 23,60, tanto quando relacionado a tributos (levantamento e atualização de débitos), quanto para emissão de certidões negativas de débitos e positivas com efeito de negativas. Já quando este atendimento é feito via internet, por não considerar o tempo de mão de obra ociosa, o custo por análise de pedido de CND cai para apenas R\$ 0,37.

Assim como foi feito com as atividades, os objetos de custo também tiveram seus índices de eficiência calculados. Os objetos do grupo Arrecadação tiveram como indicadores de eficácia a arrecadação efetiva do período; o objeto de custos CND teve seus custos comparados com o montante de CND e CPEN emitidas; já o objeto de custos execução fiscal não possui um indicador de eficácia, pois seus custos devem ser incorporados à cobrança judicial, que é efetuada pelos procuradores do município. Para se calcular o indicador de desempenho dos objetos de custo do grupo arrecadação foi dividido o valor total arrecadado pelos custos correspondentes. Para o objeto CND, o indicador de eficiência é a razão entre custos e certidões emitidas. O quadro 11 apresenta o valor encontrado para cada um desses indicadores.

OBJETO DE CUSTO	INDICADOR DE EFICÁCIA	QUANTITATIVO	CUSTOS DO PERÍODO (R\$)	INDICE DE EFICIÊNCIA
Arrecadação – IPTU	Receita	R\$ 136.017,89	R\$ 4.804,73	R\$ 28,31
Arrecadação – ISS	Receita	R\$ 27.995,41	R\$ 238,47	R\$ 117,40
Arrecadação – Outros	Receita	R\$ 27.691,24	R\$ 284,42	R\$ 97,36
Arrecadação – Total	Receita	R\$ 191.704,54	R\$ 5.327,62	R\$ 35,98
CND	Certidões emitidas	281 certidões	R\$ 1.272,97	R\$ 4,53

Quadro 11 – Indicadores de eficácia e eficiência dos objetos de custo

Dentre os tributos arrecadados, o ISS foi aquele que revelou uma maior eficiência, tendo uma arrecadação de R\$ 117,40 para cada real de custo. O IPTU, por sua vez, apesar de ser responsável pela maior parte da arrecadação da dívida ativa municipal, apresentou a menor eficiência, sendo arrecadados apenas R\$ 28,31 para cada real de recursos consumidos. O grupo referente aos demais valores arrecadados apresentou um índice de R\$ 97,36 para cada real de custos relacionados. No que tange a emissão de CND e CPEN, o custo de emissão de cada certidão para o mês da pesquisa foi de R\$ 4,53.

6 Conclusão

O presente trabalho apresentou, passo a passo, a formulação e implantação de um sistema de gestão de custos na gerência da Dívida Ativa do Município de Sobral, relatando seus resultados para o mês de dezembro de 2009 através de indicadores de eficiência.

O modelo conceitual proposto possui características que atendem as necessidades informacionais das entidades governamentais. Os objetivos de auxiliar no controle de gastos e

na tomada de decisões gerenciais, o uso dos princípios da metodologia ABC e o fato de a apropriação ocorrer somente no momento do consumo dos recursos e não segundo a execução orçamentária da despesa garantem informações mais acuradas e tempestivas, beneficiando o gerenciamento dos custos da entidade.

A aplicação feita por meio de um estudo de caso na gerência apontou os principais indicadores de eficiência do período (dezembro de 2009), como o custo por atendimento realizado, a relação arrecadação/custo por espécie de tributo e o custo por certidão emitida. Além disso, puderam-se verificar os custos consumidos em cada uma das atividades e processos desempenhados. A avaliação dos indicadores apresentados não pode ser feita, visto não haver padrões estabelecidos e nem dados de outros períodos ou entidades para se fazer a comparação de desempenho.

O estudo também revelou as limitações informacionais da prefeitura que, entre outras coisas, não possui controle de custos, possuindo apenas um sistema de acompanhamento da execução orçamentária. Também existe falhas no controle sobre os bens de capital e na disponibilização de informações gerenciais, como o número de atendimentos realizados, que foi controlado apenas durante o mês de realização da pesquisa.

Espera-se que este trabalho possa contribuir com futuros estudos nesta mesma linha de pesquisa, podendo ser realizados estudos com a utilização do modelo conceitual aqui descrito em outros órgãos da mesma prefeitura, ou mesmo em outras entidades. Espera-se também que o estudo de caso realizado sirva de estímulo para a continuação da reforma administrativa da prefeitura Municipal de Sobral, com a implementação de um setor de Controladoria e de um sistema de gestão de custos.

Referências bibliográficas

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. In: **Revista do Serviço Público**, ano 50, número 1, janeiro a março de 1999. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2009.

ALVES FILHO, E. M.; NASCIMENTO, A. R. Desenvolvimento de sistema de custos para avaliação de desempenho do setor público: um estudo de caso do serviço de limpeza urbana do Município de Salvador. In: **XIV Congresso Brasileiro de Custos**, João Pessoa – PB, 05 a 07 de dezembro de 2007. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa: ABC, 2007.

BRANDÃO, Isac de Freitas. Modelo conceitual de sistema de custos aplicado às entidades governamentais. In: **Anais do XVI Congresso Brasileiro de Custos**. Fortaleza – CE, 03 a 05 de novembro de 2010.

BRASIL. **Lei Complementar N.º 101** (Lei de responsabilidade fiscal). Brasília, 04 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2009.

_____. **Constituição Federal**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 17 abr. 2009.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Volume IV – Plano de contas aplicado ao setor público.** Brasília, STN, 2009. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP_republicacao.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório final da comissão interministerial de custos.** Brasília: MPOG, 2006. Disponível em: <http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 27 mai. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.129/08.** Brasília, 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC1129_2008_NBC_T162_Patrimonio%20_Sistemas_Contabeis.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2010.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.130/08.** Brasília, 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC1130_2008_NBC_T163_Planejamento_seus_Instrumentos_Enfoque_Contabil.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2010.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.135/08.** Brasília, 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC1135_2008_NBCT168_Controle%20Interno.pdf>. Acesso em: 06 abri. 2010.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** Trad. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000.

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

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público – um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais.** 2002. 167 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Disponível em: <http://www.unb.br/cca/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_009.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.) **Custos no setor público.** Brasília: UnB, 2007.

SOBRAL. **Lei complementar nº. 2** (Código Tributário Municipal). Sobral: Prefeitura Municipal de Sobral, 1997. Disponível em: <<http://www.sobral.ce.gov.br/gestao/index.php>>. Acesso em: 15 dez. 2009.