

Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso

Resumo

O objetivo do artigo consiste em analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção. Trata-se de um estudo exploratório, de natureza qualitativa, caracterizado como um estudo de caso. A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas semiestruturadas e documentos primários. Na análise dos dados foram utilizadas as técnicas da análise documental e descritiva. Os dados coletados na Câmara Municipal de Paulo Lopes, Estado de Santa Catarina, compreenderam aspectos relacionados à identificação dos gastos, proposta de centros de custos, agrupamento dos gastos em cada centro de custos, alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos. Buscou-se empreender uma pesquisa no âmbito do Poder Legislativo considerando que os estudos são realizados, normalmente, com o Executivo, como ocorre com os trabalhos de Duarte (2002), Moura (2003), Alves Filho e Martinez (2006), Rêgo, Barbosa e Araújo (2007), Corbari *et al* (2007), Gerikg *et al* (2007), Souza (2008), Mauss e Souza (2008). O processo de apropriação dos custos seguiu a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). A partir da análise do processo de alocação dos custos na Câmara Municipal, o gestor poderá inferir sobre as matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle de gastos e identificar possíveis desperdícios.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Legislativo Municipal. Custeio por Absorção.

Abstract

This article consists in analyze the Municipal Legislative cost management through the absorption costing. This is an exploratory study, based on both quality and quantity, characterizing it as a case study. The data collection was done through semi-structured interviews and primary documents. Documental and descriptive techniques were applied to the data analysis. The data collected at Paulo Lopes town coun-

Fabiano Maury Raupp

Florianópolis - SC

Mestre em Administração - CPGA/UFSC¹

Professor do Departamento de Administração Empresarial da ESAG/UDESC²

fabianoraupp@hotmail.com

cil, in the state of Santa Catarina, included aspects related to expenses identification, proposal of a cost center, grouping the expenses of each cost center, allocation of the expenses of the productive cost centers to the products. The research was done within the Legislative Branch since other researches are normally done within the Executive Branch, as it is in Duarte (2002), Moura (2003), Alves Filho & Martinez (2006), Rêgo, Barbosa & Araújo (2007), Corbari *et al.* (2007), Gerik *et al.* (2007), Souza (2008), Mauss & Souza (2008). The process of costs appropriation followed the absorption cost methodology (by departments). Based on the process of costs allocation analysis within the Town Council, the manager will be able to deduce which subject consumes more funds from the budgets to be voted and discussed, besides of promoting the control over the expenses and identifying possible waste.

Key words: Cost management. Municipal Legislative. Absorption costing.

1. Introdução

A partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado precisou reorientar a política econômica e, em particular, conter despesas. Em razão da dificuldade política de aumentar a carga tributária, uma das alternativas foi o corte de gastos. A política de corte de gastos atravessou a década de 1980 alcançando o limite de suas possibilidades. Esta percepção não se restringiu aos economistas acadêmicos, mas passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional (ALONSO, 1999).

¹ CPGA/UFSC - Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina - CEP: 88.010.970 - Florianópolis - SC.

² ESAG/UDESC - Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina - CEP: 88.035-001 - Florianópolis - SC.

Para Remígio (2002), a carência de recursos financeiros e a expectativa da sociedade quanto aos serviços que o Estado promete oferecer constituem a razão de ser de diversas correntes de estudo, que vão desde a Economia do Setor Público, passando pelo Direito Tributário e Financeiro, bem como pela Ciência das Finanças.

O estudo da atividade fiscal, ou seja, aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos, é, conforme Baleeiro (1968), o objeto precípua e clássico da Ciência das Finanças. Ainda segundo o autor, está inserida também no escopo da atividade fiscal a utilização do instrumento financeiro para a provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como a repressão à inflação, a luta contra o desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção à indústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelamento das fortunas e a correção de iniquidades na distribuição da renda nacional.

Se a Ciência das Finanças se propõe a orientar as políticas públicas (de receita e de despesa) e a suprir a economia com informações oriundas das consolidações de dados originados na atividade financeira pública, não tem ela, em si mesma, instrumentos apropriados para gerar informações que levem em consideração o custeio dos serviços públicos, matéria de que tanto se necessitaria para direcionar a tomada de decisão por parte do Estado (REMÍGIO, 2002).

Com os sistemas de informação existentes, segundo Alonso (1999), o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. O modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

Remígio (2002) entende que o custeio dos serviços possibilita à Administração Pública a identificação de desperdícios e a avaliação das relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas públicas que estão à disposição, permitindo que bens públicos sejam produzidos com menor custo e maior eficiência.

Um modelo de gerenciamento de custos auxilia os gestores, responsáveis pelas finanças públicas, na análise de resultados, desempenho e eficiência dos serviços públicos. Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias da Administração Pública com instituições públicas ou privadas, nacionais ou internacionais, depende, e muito, de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades é maior que o custo praticado pela Administração Pública ou por instituições não governamentais, até porque as parcerias quase sempre utilizam recursos públicos, e estes estão sujeitos ao princípio constitucional da eficiência (ALONSO, 1999).

A busca da eficiência exige que se mescle a teoria geral das Finanças Públicas (na qual se incorporam as regras do

Direito Financeiro e Tributário e as de Contabilidade) com os métodos de custeio propostos pela Contabilidade de Custos, a fim de que resulte desta combinação um modelo de informação gerencial capaz de permitir a avaliação das diferentes aplicações dos recursos públicos, além de uma correta avaliação das relações entre o custo e o benefício observado nos serviços oferecidos à sociedade (REMÍGIO, 2002).

Considerando que o objetivo do artigo consiste em analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção, inicialmente faz-se uma breve incursão teórica acerca da necessidade de gerenciamento de gastos públicos, da terminologia de gastos aplicável no setor governamental e dos fundamentos do custeio por absorção e sua utilização na gestão pública. Na sequência são apresentados os procedimentos metodológicos adotados. Em seguida são feitas a descrição e análise dos dados e tecidas as considerações finais.

2. A Necessidade de Gerenciamento dos Gastos Públicos

Para Alonso (1999), a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de uma reforma do Estado que privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação ao seu processo decisório.

O próprio arcabouço legal já destaca em seus diversos textos a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos. De acordo com a Lei nº 4.320/1964, legislação que regula a Contabilidade Pública no Brasil, há a necessidade de informações de custos já na elaboração da proposta orçamentária:

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de:

(...)

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhada de justificativa econômica, financeira, social e administrativa.

(...)

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Já o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas:

Art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerencia-

mento que compreenda:

(...)

II - controle de prazos e custos.

As necessidades destacadas na Lei nº 4.320/1964 e no Decreto nº 2.829/1998 foram reforçadas pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), quando traz em seu teor que:

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

(...)

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

Para Ribeiro Filho (2001, p. 59), esse dispositivo da LRF ampliou "de forma significativa o escopo previsto na Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais". De forma análoga, Cruz e Platt (2001, p. 4) comentam que "a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos".

Miranda Filho (2003) entende que a utilização de metodologias de custeio no setor público possibilita: mensurar os custos sociais de cada uma das diversas ações de governo, revelando para a sociedade os recursos sacrificados para realizar as ações de governo; apurar os custos organizacionais das entidades governamentais, através de um sistema de coleta, mensuração e tratamento de informações relativas aos gastos de funcionamento de cada uma das organizações públicas, revelando o sacrifício de recursos para realizar as atividades diversas de uma organização pública.

Apesar da necessidade de gestão dos gastos públicos, Duarte (2002) apresenta algumas causas para esta incipiente gestão: despreocupação dos administradores em relação à matéria; carência de pessoal especializado em custos na esfera pública; deficiências do sistema de controle interno dos executivos municipais; reduzida oferta no meio acadêmico e no mercado de estudos técnicos e cursos de treinamento; escassa disponibilidade de recursos que contribui para o desinteresse dos administradores municipais na contratação de assessoria especializada visando à implantação de um sistema de gestão de custos.

3. Terminologia de Gastos Aplicável no Setor Governamental

A partir da evolução da sociedade e com os eventos de terceirização e/ou privatizações das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os gastos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar bens e serviços, de produzir ou de terceirizar e/ou privatizar serviços (SLOMSKI, 2006).

O processo de gerenciamento dos gastos suscita a utilização de uma terminologia homogênea que simplifique o entendimento e as comunicações (MARTINS, 2003). Na esfera privada, a terminologia contábil relacionada aos gastos compreende, principalmente, as seguintes nomenclaturas: gasto, desembolso, investimento, custo, despesa e perda. As conceituações destas nomenclaturas são apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1: Conceituações das nomenclaturas de gastos utilizadas no setor privado

Nomenclatura	Conceituação
Gasto	Compra de um bem ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
Custo	Gasto ativado a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Fonte: Martins (2003, pp. 24-26).

A aplicação da terminologia proposta por Martins (2003) no setor governamental requer alguns ajustes para que se possa efetivar a sua utilização. Machado (2002) entende que o uso de informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos depende da aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a de custos.

Os conceitos de gasto, desembolso, investimento e perda, apresentados por Martins (2003), podem ser utilizados, na íntegra, no setor governamental. Para Mauss e Souza (2008), como as organizações públicas não são remuneradas diretamente pelos serviços que prestam, ou seja, não vendem serviços, não há despesas (gastos ligados à obtenção de receitas). Partindo deste pressuposto, todos os gastos podem ser considerados custos, pois foram incorridos na prestação dos serviços públicos.

Machado (2002) salienta que, no setor público, diferentemente do setor privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos serviços e as despesas do período. Essa separação é importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoques dos produtos que serão vendidos no próximo período. No setor público esta distinção é irrelevante, já que o objetivo é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período, supondo-se a inexistência de serviços ou produtos em processamento e/ou acabados.

Na administração pública, como na administração privada, torna-se importante conhecer o custo daquilo que é produzido. Contudo, na administração pública, esse fator, até o momento, mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação. Os métodos de custeio mais utilizados e

que podem ser úteis para a melhoria do processo decisório por parte dos gestores são: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades e custeio padrão (SLOMSKI, 2006). O presente estudo enfatiza a utilização do custeio por absorção neste propósito.

4. Fundamentos do Custeio por Absorção e sua Aplicabilidade na Gestão Pública

O custeio por absorção, segundo Martins (2003, p. 214), é um "critério onde se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados".

Os custos diretos (aqueles que podem ser mensurados em cada produto) são alocados diretamente em cada objeto de custeio (centro de custo, departamento, atividade, produto etc.). Já os custos indiretos (aqueles que não podem ser mensurados diretamente em cada produto) são alocados ao objeto de custeio por meio de critérios de rateio.

Em qualquer método, o que será discutido, trabalhado e analisado são os custos indiretos. Os críticos do custeio por absorção condenam o seu uso por entenderem que o rateio é arbitrário, que não identifica corretamente o custo a ser atribuído ao bem ou serviço produzido (SLOMSKI, 2006).

Em algumas organizações é adotada a estrutura de centros de custos para amenizar as distorções dos critérios de rateio. Megliorini (2007) expõe que os centros de custos podem ser divididos em centros de custos auxiliares e centros de custos produtivos. Os centros de custos auxiliares são aqueles que não atuam sobre os produtos, servindo de apoio aos centros produtivos. Já os centros produtivos são aqueles com atuação direta sobre os produtos, ou seja, estão diretamente envolvidos na fabricação dos itens ou prestação dos serviços.

Há três maneiras de realizar a alocação dos custos dos centros auxiliares aos centros produtivos: alocação direta, sequencial e recíproca. Falk (2001) explica que na alocação direta todos os gastos de cada centro auxiliar são rateados diretamente aos centros de custos produtivos. Os custos de um centro de apoio não precisam ser rateados para todos os outros centros de custos produtivos, apenas para aqueles que utilizam seus serviços. Não ocorre o rateio dos custos dos centros auxiliares para outros centros auxiliares.

A metodologia de alocação sequencial reconhece que podem ocorrer trocas de serviços de um centro de custos auxiliar com outros. O processo envolve a escolha de um centro inicial que terá seus gastos rateados aos demais centros de custos auxiliares. Normalmente, inicia-se escolhendo um centro que mais presta serviços aos outros (FALK, 2001).

Para Falk (2001), no processo de alocação sequencial reúnem-se os custos totais do primeiro centro e por meio de um critério dividem-se os custos aos demais centros. O total de custos do primeiro centro torna-se zero e os demais centros de custos absorvem este montante proporcionalmente ao critério estabelecido anteriormente. O processo se repete em cada centro auxiliar até que todos estes tenham o montante de seus custos zerados e apenas os centros produtivos possuam custos.

A terceira metodologia é conhecida como alocação recíproca ou alocação matricial. Surgiu para tentar eliminar os problemas apresentados no método anterior por meio de fun-

ções algébricas, a fim de resolver um conjunto de expressões simultâneas que dispensa a utilização de uma sequência de centros de custos auxiliares para rateio. Esta metodologia reconhece a reciprocidade entre os diversos centros auxiliares e apresenta resultados mais acurados (FALK, 2001).

Apesar de contemplar diferentes possibilidades de alocação dos custos, o custeio por absorção, como todo método, apresenta vantagens e desvantagens advindas de sua utilização. Entre as vantagens podem ser destacadas: agrega todos os custos ao objeto de custeio; possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço; permite a apuração do custo dos departamentos e centros e custos; é menos oneroso na implementação, pois utiliza métodos de apropriação mais simples (PADOVEZE, 2000, NAKAGAWA, 2001).

No tocante às desvantagens, devem ser consideradas: os custos que não se relacionam a este ou aquele produto são quase sempre distribuídos por meio de critérios de rateio; o custo fixo por unidade depende do volume de produção; não viabiliza um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos; não utiliza procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens e serviços e para a eliminação de desperdícios (SOUZA, 2001, MARTINS, 2003).

A implementação do custeio por absorção no serviço público, conforme Mauss e Souza (2008), pode ser feita de forma mais fácil, por contemplar uma estrutura e critérios mais simples do que outros métodos mais sofisticados. Em razão de sua utilização por apreciável parcela de empresas privadas, representa uma metodologia cujos conceitos e maneiras de utilização são conhecidos no mercado.

5. Procedimentos Metodológicos Adotados

A preocupação com o conhecimento da realidade é uma constante na vida do homem. A pesquisa apresenta-se como uma forma de investigação que tem como finalidade buscar respostas às indagações da sociedade, através de procedimentos científicos. Os seus delineamentos possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.

Os delineamentos desta pesquisa deram-se em função dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. No que diz respeito aos objetivos, esta pesquisa consiste de um estudo do tipo exploratório. Em relação aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo estudo de caso e documental. Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem quali-quantitativa. Cabe ressaltar que a escolha da Câmara do município de Paulo Lopes como objeto de estudo deve-se a facilidade na obtenção dos dados necessários à pesquisa.

Para coletar os dados foram utilizadas entrevistas semiestruturadas e documentos primários. As entrevistas foram realizadas com os funcionários e os agentes políticos. Os documentos primários analisados referem-se aos registros contábeis cujo acesso foi permitido.

As técnicas utilizadas no processo de análise dos dados foram: análise descritiva e análise documental. As técnicas de análise dos dados abordadas são amplamente emprega-

das nas Ciências Sociais, em virtude de diversos trabalhos nesta área demandarem uma abordagem qualitativa.

6. Descrição e Análise dos Dados

A pesquisa realizada apresenta algumas limitações que precisam ser evidenciadas. Primeiramente, os dados coletados e analisados referem-se a um estudo de caso, cujos resultados não podem ser generalizados para outros casos semelhantes. Outra limitação refere-se ao fato de que não foram encontrados estudos que analisaram a gestão de custo no âmbito do Legislativo Municipal, o que não permitiu comparativos com outros referenciais.

Buscou-se empreender uma pesquisa no âmbito do Legislativo considerando que os estudos são realizados, normalmente, com o Executivo, como ocorre com os trabalhos de Duarte (2002), Moura (2003), Alves Filho e Martinez (2006), Rêgo, Barbosa e Araújo (2007), Corbari *et al* (2007), Gerikg *et al.* (2007), Souza (2008), Mauss e Souza (2008).

6.1. Apresentação da organização objeto de estudo

A Câmara Municipal objeto de estudo representa o Poder Legislativo do Município de Paulo Lopes. Tal município, localizado em Santa Catarina, foi criado em 21 de dezembro de 1961 por desmembramento do município de Palhoça. Segundo IBGE (2007), possui aproximadamente 6.830 habitantes.

É um município de colonização açoriana e suas principais atividades econômicas são a agricultura e a pesca. Paulo Lopes tem bom potencial turístico, mas ainda é preciso desenvolver a infraestrutura. A pequena arrecadação

obriga o município a depender dos recursos do FPM (Fundo de Participação dos Municípios).

A Câmara Municipal foi instalada aos trinta e um dias do mês de janeiro de 1963, tendo a diplomação de sete vereadores. Atualmente, conta com nove vereadores. O quadro de colaboradores é formado por cinco funcionários, sendo um contador, um assessor técnico legislativo, uma assessora parlamentar, uma auxiliar de serviços gerais e uma estagiária.

As instalações físicas são alugadas, haja vista que a organização não possui prédio próprio. A reunião semanal dos vereadores para discussão e votação das matérias acontece uma vez por semana. O atendimento ao público ocorre de segunda-feira a sexta-feira, das 7h às 13h. O Regimento Interno da Câmara contempla os produtos apresentados no Quadro 2 como passíveis de discussão e votação.

Dentre os produtos apresentados no Quadro 2, a Codificação e o Substitutivo raramente são discutidos e votados. O Julgamento de Contas acontece, normalmente, uma vez no ano, quando a Câmara recebe do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina as contas da Prefeitura Municipal, referente ao exercício anterior, para discussão e votação. As demais matérias acontecem regularmente durante o ano, com destaque para os Projetos de Lei e Indicações.

No tocante à prestação de contas, a Câmara encaminha ao Executivo Municipal, mensalmente e anualmente, os relatórios contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000. As versões quadrimestral e semestral desses relatórios são publicadas no mural instalado nas dependências da Câmara. Para o Tribunal de Contas do

Quadro 2: Produtos da organização objeto de estudo

Produtos	Descrição
Projeto de Lei	É a proposição que tem por finalidade a regulamentação de matéria de âmbito municipal, sujeita a sanção do Poder Executivo.
Decreto Legislativo	É a proposição destinada a regular matéria de exclusiva competência da Câmara Municipal, com efeito normativo em toda a municipalidade.
Projeto de Resolução	É a proposição que se destina a regular matéria de competência exclusiva da Câmara Municipal, de natureza político-administrativa.
Codificação	São projetos de codificação: <i>Código</i> - é a reunião de disposições legais sobre a mesma matéria, visando estabelecer os princípios gerais do sistema e prover corretamente a matéria tratada; <i>Consolidação</i> - é a reunião de diversas leis em vigor sobre o mesmo assunto; <i>Estatuto ou regimento</i> - é o conjunto de normas disciplinares fundamentais que rege a atividade de um órgão ou de uma entidade.
Indicação	É a proposição em que o autor sugere medidas de interesse público aos órgãos competentes.
Moção	É a proposição em que a Câmara Municipal manifesta a sua posição, de apoio ou de oposição, a respeito de determinado assunto de interesse público.
Requerimento	É todo pedido verbal ou escrito, dirigido ao presidente da Mesa Diretora, sobre assunto de interesse do autor.
Substitutivo	É o projeto apresentado para substituir outro já em tramitação, sobre a mesma matéria.
Emenda	É a modificação apresentada a determinado dispositivo de matéria em tramitação.
Julgamento de Contas	Julgar as contas da administração municipal, direta e indireta.

Estado de Santa Catarina é encaminhada, bimestralmente, por meio do Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão - e-Sfinge, toda a movimentação contábil. Ao Ministério da Previdência Social são enviadas, mensalmente, por meio do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP, informações relativas ao recolhimento do INSS. Ao Ministério do Trabalho e Emprego são encaminhadas, anualmente, por meio da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, informações sobre a atividade trabalhista na organização. Para a Receita Federal é encaminhada semestralmente a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e, anualmente, a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF.

6.2. Identificação dos gastos

As contas mais utilizadas para contabilização dos gastos são: salário-família; vencimentos e vantagens fixas; obrigações patronais; indenizações e restituições trabalhistas; diárias; auxílio financeiro a estudantes; material de consumo; outros serviços de terceiros - pessoa física; outros serviços de terceiros - pessoa jurídica; e equipamentos e material permanente. Na sequência, apresenta-se uma breve descrição dos gastos lançados nestas contas:

- **Salário-família:** benefício pago aos trabalhadores com salário mensal de até R\$ 654,67 para auxiliar no sustento dos filhos de até 14 anos incompletos ou inválidos;
- **Vencimentos e vantagens fixas:** compreendem gastos relacionados ao vencimento e remuneração devidos aos funcionários e vereadores;
- **Obrigações patronais:** referem-se ao valor da obrigação patronal incidente sobre a folha de pagamento dos funcionários e vereadores e devida à Previdência Social;
- **Indenizações e restituições trabalhistas:** compreendem gastos referentes à exoneração de funcionários e o valor pago ao presidente da Câmara no montante de 50% sobre a remuneração devida aos vereadores, para exercer as funções de representação;
- **Diárias:** valores concedidos a funcionários e vereadores em razão de deslocamento a serviço do município ou para participarem de eventos;
- **Auxílio financeiro a estudantes:** auxílio concedido para reembolsar parte da mensalidade paga pelo funcionário para realizar curso superior;
- **Material de consumo:** gastos relacionados ao material de expediente, material de limpeza e, eventualmente, gêneros alimentícios;
- **Outros serviços de terceiros - pessoa física:** compreendem gastos com locação das instalações, bolsa estágio e valores pagos a terceiros para prestação de serviços relacionados a pequenos reparos nas instalações do prédio;
- **Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica:** gastos com a fatura de telefone móvel, fatura de telefone fixo, fatura de energia elétrica, postagem de documentos, e aluguel do sistema de contabilidade pública;
- **Equipamentos e material permanente:** valores relacionados à aquisição de equipamentos e material permanente.

A organização apresentou um gasto total de R\$ 347.635,48 no exercício de 2006, o qual representa o exercício objeto de estudo. Deste total, R\$ 3.265,20 devem ser classificados

como investimentos já que, segundo Martins (2003), são gastos ativados em função da vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. No conjunto de gastos, R\$ 344.388,28 devem ser classificados como custo do período, haja vista que, de acordo com Martins (2003), referem-se a gastos utilizados na produção de bens ou serviços.

Além dos custos mencionados, a organização poderia ter custos relacionados à depreciação de equipamentos e material permanente. Por meio de análise dos registros contábeis, percebeu-se que a maioria dos equipamentos e materiais permanentes já estão totalmente depreciados, restando uma parcela ínfima a ser depreciada. Tal situação motivou a não consideração deste tipo de gasto.

6.3. Proposta de centros de custos

A organização estudada não possui divisão de sua estrutura em centros de custos. Assim, fez-se uma proposição de divisão em que o agrupamento em centros de custos considerou as afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles.

A apuração de custos proposta nesse estudo ocorre por meio dos seguintes centros de custos: centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); centros de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões). O contador atua no centro de custos Contábil; a auxiliar de serviços gerais atua no centro de custos Serviços Gerais; o assessor técnico legislativo, a assessora parlamentar e a estagiária atuam no centro de custos Jurídico e Parlamentar; os vereadores atuam no centro de custos Comissões.

6.4. Agrupamento de gastos em cada centro de custos

Com a identificação dos gastos e a proposição de uma estrutura de centros de custos, fez-se a alocação desses gastos aos centros de custos. Alguns dos gastos foram apropriados diretamente, outros necessitaram de rateio. Os gastos por centro de custos são apresentados na Tabela 1.

Os gastos com Salário-família foram alocados diretamente ao centro de custos Serviços Gerais por tratar-se de um encargo concedido somente à funcionária que trabalha neste centro. Os gastos com Vencimentos e vantagens fixas e Obrigações patronais também foram alocados diretamente aos centros de custos por meio de análise da folha de pagamento.

A alocação direta também foi utilizada para os gastos com Indenizações e restituições trabalhistas e Diárias. Tais alocações foram possibilitadas pela análise dos registros contábeis.

Os gastos com Auxílio financeiro a estudantes referem-se aos valores concedidos para reembolsar parte da mensalidade paga pela auxiliar de serviços gerais e pelo assessor técnico legislativo para realizar curso superior. No que concerne aos gastos com Outros serviços de terceiros - pessoa física, apenas o gasto com bolsa estágio foi alocado diretamente.

Na alocação dos custos indiretos, a escolha do critério de rateio levou em consideração a representatividade dos custos indiretos em relação aos custos diretos e as características internas de utilização. Resolveu-se adotar um critério único de rateio para os custos indiretos, utilizando-se o percentual de custos diretos que cada centro de custos recebeu.

Tabela 1: Gastos da organização no exercício de 2006 por centro de custos

Itens de Gastos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Custos Diretos					
Salário-família	0,00	487,10	0,00	0,00	487,10
Vencimentos e vantagens fixas	21265,33	4550,00	16687,00	183144,50	225646,83
Obrigações patronais	4465,72	955,50	3504,27	41002,05	49927,54
Indenizações e restituições	1121,25	0,00	960,00	9990,00	12071,25
Diárias	900,00	0,00	825,00	4900,00	6625,00
Auxílio financeiro a estudantes	0,00	800,00	1000,00	0,00	1800,00
Outros serviços de terceiros - PF	0,00	0,00	3000,00	0,00	3.000,00
Subtotal	27752,30	6792,60	25976,27	239036,55	299557,72
Custos Indiretos					
Material de consumo	497,47	121,95	465,78	4287,06	5372,27
Outros serviços de terceiros - PF	1711,25	419,50	1602,22	14747,04	18480,01
Outros serviços de terceiros - PJ	1942,59	476,20	1818,82	16740,68	20978,29
Subtotal	4151,31	1017,65	3886,82	35774,78	44830,56
Total	31903,61	7810,25	29863,09	274811,33	344388,28

Fonte: dados da pesquisa (2007).

6.5. Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos

A alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos foi feita através de alocação sequencial. Neste processo, os gastos do centro de custos Contábil devem ser alocados ao centro de custos Serviços Gerais e aos centros de custos produtivos. Os gastos do centro de custos Serviços Gerais e a parcela recebida do centro de custos Contábil devem ser alocados aos centros de custos produtivos. Os resultados obtidos a partir das alocações são demonstrados na Tabela 2.

Na alocação dos gastos do centro de custos Contábil, foi estimado o volume de serviços que este centro presta aos outros centros. A partir de uma entrevista com o profissional que atua diretamente neste centro, aliada à análise de registros contábeis, definiram-se os seguintes percentuais de prestação de serviços: 5% para o centro de custos Serviços Gerais; 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 90% para o centro de custos Comissões. Tais percentuais foram utilizados na alocação dos custos do centro Contábil.

Procedimento semelhante foi utilizado para alocar o total de gastos do centro de custos Serviços Gerais aos centros produtivos. Também foi estimado o volume de serviços prestados por este centro, o qual foi definido em percentuais

por meio de uma entrevista aplicada à funcionária que atua neste centro. Foram definidos os seguintes percentuais de prestação de serviços: 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 95% para o centro de custos Comissões. Estes percentuais foram utilizados para alocação dos custos do centro de Serviços Gerais aos demais centros.

Após a alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, o total de gastos da Câmara Municipal, num montante de R\$ 344.388,29, está dividido entre o centro de custos Jurídico e Parlamentar (R\$ 10.973,24) e o centro de custos Comissões (R\$ 333.415,04).

6.6. Alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos

A alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos considerou o tempo utilizado na confecção, discussão e votação dos mesmos. Alguns produtos são confeccionados, discutidos e votados na Câmara Municipal (Decreto Legislativo, Projeto de Resolução, Indicação, Moção, Requerimento, Emenda), enquanto outros são confeccionados na Prefeitura Municipal e discutidos e votados na Câmara Municipal (Projeto de Lei, Substitutivo, Prestação de Contas).

Em uma tentativa de criar parâmetros de mensuração

Fabiano Maury Raupp

Tabela 2: Alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos

Itens de Gastos	Centros Auxiliares		Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Contábil	Centro de Custos Serviços Gerais	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total de cada centro de custos	29863,09	31903,61	7810,25	274811,33	344388,28
Rateio dos gastos (Contábil)	---	1493,15	1493,15	26876,78	29863,09
Rateio dos gastos (Serviços Gerais)	---	---	1669,84	31726,93	33396,77
Total de cada centro produtivo	---	---	10973,24	333415,04	344388,28

Fonte: dados da pesquisa (2007).

de tempos para a realização dos produtos, foram estabelecidos pesos a partir do tempo utilizado para confeccioná-lo, discuti-lo e votá-lo. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo (vereadores, assessora parlamentar e assessor técnico legislativo). Os produtos e seus respectivos pesos estão demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3: Pesos dos produtos

Produtos	Pesos
Projetos de Lei	3
Projetos de Resolução	4
Indicações	1
Moções	1
Requerimentos	1
Emendas	2
Julgamento de Contas	3

Fonte: dados da pesquisa (2007).

Durante o exercício de 2006, foram discutidos e votados 66 Projetos de Lei e feito o Julgamento de Contas do Executivo referente ao exercício anterior. Durante 2006 foram confeccionados, discutidos e votados 4 Projetos de Resolução, 51 Indicações, 6 Moções, 25 Requerimentos e 2 Emendas.

Com os pesos apresentados na Tabela 3 e o total de produtos votados e discutidos, apresenta-se na Tabela 4 o valor dos gastos dos centros de custos produtivos alocado aos produtos.

O cálculo do custo unitário é obtido a partir da divisão dos custos totais dos produtos, Tabela 4, pelo número de produtos discutidos e votados no ano. Na Tabela 5 apresenta-se o custo unitário de cada produto.

O processo de apropriação dos custos seguiu a metodologia do custeio por absorção (com departamentalização). A partir da análise do processo de alocação dos custos na

Tabela 4: Gastos dos centros de custos produtivos alocados aos produtos

Produtos	Centros Produtivos		Total
	Centro de Custos Jurídico e Parlamentar	Centro de Custos Comissões	
Total de cada centro produtivo	10973,24	333415,04	344388,29
Projetos de Lei	7170,63	217875,17	94313,8
Projetos de Resolução	579,45	17606,07	11431,98
Indicações	1846,98	56119,36	145757,7
Moções	217,29	6602,28	17147,98
Requerimentos	905,38	27509,49	71449,84
Emendas	144,86	4401,52	2857,99
Julgamento de Contas	108,65	3301,15	1428,99

Fonte: dados da pesquisa (2007).

Tabela 5: Custo unitário de cada produto

Produtos	Custo Unitário
Projetos de Lei	3409,79
Projetos de Resolução	4546,38
Indicações	1136,60
Moções	1136,60
Requerimentos	1136,60
Emendas	2273,19
Julgamento de Contas	3409,80

Fonte: dados da pesquisa (2007).

Câmara Municipal, o gestor poderá inferir sobre as matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle dos gastos e identificar possíveis desperdícios.

A apuração dos gastos públicos e sua publicização são importantes instrumentos de controle social, permitindo aos diferentes usuários a avaliação da eficiência dos serviços prestados. Um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos (Alonso, 1999).

Percebe-se que com o sistema de informação atualmente existente o gestor da Câmara não conhece em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações. Desconhece a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho do Legislativo, fato este que corrobora com o que preconiza Alonso (1999).

7. Considerações Finais

O presente artigo teve como objetivo analisar a gestão de custos no Legislativo Municipal por meio do custeio por absorção. A gestão de custos oferece um conjunto de informações acerca dos custos unitários das matérias discutidas e votadas no âmbito da Câmara, bem como um controle dos mesmos.

Os dados coletados junto à Câmara Municipal objeto de estudo compreenderam aspectos relacionados à identificação dos gastos, proposta de centros de custos, agrupamento de gastos de acordo com cada centro de custos, alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos, alocação dos gastos dos centros de custos produtivos aos produtos.

Os produtos analisados contemplam a discussão e votação de Projetos de Lei, Decretos Legislativos, Projetos de Resolução, Codificações, Indicações, Moções, Requerimentos, Substitutivos, Emenda e Julgamentos de Contas.

Com a adoção do custeio por absorção (departamentalização), fez-se uma proposição de divisão da estrutura física em centros de custos. Tal agrupamento deu-se por meio de afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos, sendo eles: centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); e centro de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões).

Após a alocação dos gastos aos diferentes centros de custos e sua concentração nos centros de custos produtivos, fez-se a alocação dos custos aos produtos. Foram estabelecidos pesos para cada produto, levando em consideração o tempo utilizado para confeccioná-lo, discuti-lo e votá-lo. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo.

A gestão de custos na Câmara Municipal possibilitará ao gestor uma análise das matérias cuja votação e discussão mais consomem recursos do orçamento, além de promover o controle dos gastos e identificar possíveis desperdícios. Percebe-se que com o sistema de informação atualmente existente o gestor da Câmara não conhece em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, bem como não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações.

Referências

- ALONSO, Marcos. *Custos nos serviços públicos*. Revista do Serviço Público. Brasília, ano 50, n.1, p.37-63, jan./mar. 1999.
- ALVES FILHO, Emílio Maltez; MARTINEZ, Antônio Lopo. Gestão de custos numa secretaria municipal de educação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIII, 2006. Belo Horizonte. Anais... Belo Horizonte: ABC, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- BRASIL. *Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998*. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 03 de outubro de 1998.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000. Brasília, DF: Senado, 2000.
- BRASIL. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Senado, 1964.
- CORBARI, Ely Célia *et al.* Contabilidade pública gerencial: custo por atividades e resultado econômico em Centro Municipal de Educação Infantil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. Anais... João Pessoa: ABC, 2007.
- CRUZ, F., PLATT, O. A. As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade *Estatual Municipal Participativa*. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, I, 2001, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2001.
- DUARTE, Reinaldo B. Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal. 2002. 177f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GERIKG, Willson *et al.* Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. Anais... João Pessoa: ABC, 2007.
- IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Contagem 2007*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/contagem2007>>. Acesso em 07 jul. 2008.
- MACHADO, Nelson. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. 221f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2003.

- MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.
- MEGLIORINI, Evandir. *Custos: análise e gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- MIRANDA FILHO, C. R. *Sistema de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais a luz da realidade institucional - o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.
- MOURA, José Flávio de Melo. *O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras*. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2002.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 2001.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *O paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável versus custeio por absorção*. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, São Paulo, v. 12, p.4258, jun.2000.
- PAULO LOPES. Câmara Municipal de Paulo Lopes. Resolução n.º 02/94, Dispõe sobre o regimento interno da Câmara Municipal de Paulo Lopes/SC. Paulo Lopes: CMPL, 1994.
- RÊGO, Thaiseany de Freitas, BARBOSA, Eliedna de Sousa, ARAÚJO, Aneide Oliveira. A aplicação do custeio baseado em atividades no serviço de transporte escolar: um estudo de caso no Município de Sapé na Paraíba. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIV, 2007. João Pessoa. Anais... João Pessoa: ABC, 2007.
- REMÍGIO, Hipólito Gadelha. *Custos no serviço público: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais*. 2002. 167f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 2002.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da teoria da gestão econômica. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n. 132, p. 57-71, nov./dez. 2001.
- SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2006.
- SOUZA, Marcos Antônio. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- SOUZA, Marcos Antônio de *et al.* *A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XIV, 2008. São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2008.

