

Proposta de Implementação do Custeio Baseado em Atividades no Legislativo Municipal

Resumo

O artigo apresenta uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. Procurou-se empreender uma pesquisa exploratória a partir de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados junto aos registros contábeis disponibilizados e através de entrevistas semiestruturadas com os agentes políticos e funcionários do legislativo. Primeiramente foram identificados e classificados os gastos incorridos. Na sequência estruturou-se o custeio baseado em atividades fundamentado nas seguintes etapas: descrição dos centros de custos; identificação das atividades; definição dos direcionadores de recursos para as atividades; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de produção aos produtos.

Palavras-chave: Gestão de custos, Legislativo municipal, Custeio baseado em atividades.

Abstract

The paper presents a proposal for implementation of activity based costing in the city council. An explanatory research was done through a case study with a qualitative approach. Data were collected from the available accounting records and through half structured interviews with the political and legislative officers. Firstly, the incurred expenses were identified and classified. Then, the activity based costing was structured based on the following steps: cost centers description, activities identification, definition of the resource guiders for the activities, a definition of guiders to assign agents' activities costs in the departments of services to the officers in the departments of production, definition of guiders to allocate the of agents' activities costs in the departments of production to the products.

Key words: Cost management. City council. Activity based costing.

Fabiano Maury Raupp

Florianópolis - SC

Doutorando em Administração - NPGA/UFBA¹

Mestre em Administração - CPGA/UFSC²

Professor do Departamento de Administração

Empresarial - ESAG/UDESC³

fabianoraupp@hotmail.com

1. Introdução

O estudo da atividade 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. Está inserida também no escopo da atividade fiscal a utilização do instrumento financeiro para a promoção de 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 nivelção 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 suficientemente apropriados para gerar informações que levem em consideração o custeio dos serviços públicos, matéria de que tanto se necessitaria para subsidiar 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 gasto 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

¹NPGA/UFBA - Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia - CEP 40.110-903 - Salvador - BA.

²CPGA/UFSC - Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina - CEP 88.040-900 - Florianópolis - SC.

³ESAG/UDESC - Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina - CEP 88.035-001 - Florianópolis - SC.

Fabiano Maury Raupp

dos recursos. O modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e os procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho e 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 de medidas de desempenho. Não faz sentido estabelecer parcerias em que o custo das atividades seja maior que o custo praticado pela Administração Pública, 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 (que incorpora as regras do Direito Financeiro e Tributário) com os métodos de custeio propostos pela Contabilidade de Custos, a fim de que resulte 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).

Intentando contribuir para a discussão da gestão de custos no setor governamental, o artigo apresenta uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. Inicialmente, faz-se uma breve incursão teórica nos fundamentos que dão sustentação ao estudo. Na sequência, aborda-se o método de pesquisa utilizado. Em seguida, é descrito o caso empírico, bem como os resultados alcançados na pesquisa. Por fim, são apresentadas as conclusões.

2. Referencial Teórico

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 processo decisório (ALONSO, 1999).

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 regulamenta 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 justificção 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.

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 gerenciamento 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 acadê-

mico e no mercado de estudos técnicos e cursos de treinamento; escassa disponibilidade de recursos, o que contribui para o desinteresse dos administradores municipais na contratação de assessoria especializada visando à implantação de um sistema de gestão de custos.

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 nomenclaturas propostas por Martins (2003, p.24-26): gasto, investimento, custo, despesa e perda.

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).

Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Custo: gasto relativo a um 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.

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 de no setor privado, não há a necessidade de 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).

Para Slomski (2006), o custeio baseado em atividades - ABC é de fácil aplicabilidade no setor público, pois já é hábito na esfera governamental a definição de atividades, apesar das diferenças entre as atividades do orçamento programa e as atividades do ABC. Nesta metodologia não são os produtos que consomem recursos, mas sim as atividades, ou seja, são as ações produzidas para suas produções que consomem os recursos disponibilizados pela sociedade à entidade pública.

Kaplan e Cooper (2000) explicitam que o sistema ABC é desenvolvido em quatro etapas sequenciais: criar dicionário de atividades; determinar o gasto em cada uma das atividades; identificar produtos, serviços e clientes; e selecionar geradores de custo de atividades que associam os custos das atividades aos produtos, serviços e clientes.

No ABC os custos inicialmente são atribuídos às atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos (MAHER, 2001). O objetivo principal do ABC é a alocação dos gastos indiretos aos bens e serviços produzidos, proporcionando um controle mais apurado dos gastos da organização e melhor suporte nas decisões gerenciais (CARDOSO, MÁRIO e AQUINO, 2007).

Brimson (1996) entende que as atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos. Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos organizacionais. Atividades são processos que consomem recursos substanciais para gerar uma produção. A função principal de uma atividade é converter recursos em produção.

Para Santos (2009), os produtos não consomem recursos, mas sim atividades. Portanto, podem-se determinar os custos dos produtos através de atividades necessárias à produção deles, ou seja, previamente há a necessidade de definir as atividades e os custos correspondentes para apropriação em cada produto correspondente.

A alocação dos custos às atividades, segundo Martins (2003), pode acontecer, seguindo uma ordem de prioridade, de três maneiras: alocação direta, rastreamento e rateio. A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração de custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos. O rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto do custo, segundo certa base. O rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos.

A alocação dos custos das atividades aos produtos pode ser feita seguindo a mesma ordem de prioridade. Na possibilidade de utilizar o rastreamento, a relação será expressa por meio de direcionadores de custos de segundo estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de atividades.

Os direcionadores de custo, conforme Nakagawa (1994), representam uma transação que determina a quantidade de

Fabiano Maury Raupp

trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. O direcionador de custo pode ser entendido como um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

Horngrén, Datar e Foster (2004) ressaltam três diretrizes básicas a serem seguidas para garantir o aprimoramento de um sistema de custeio através da metodologia de custeamento baseado em atividades: identificação da maior quantidade de custos diretos possível; criação de pequenos conjuntos de custos indiretos de acordo com as principais atividades a serem custeadas; e identificação de bases mais coerentes de alocação dos custos indiretos, ou melhor, mais relacionadas com aqueles conjuntos menores de custos indiretos previamente identificados.

3. Metodologia da Pesquisa

Os delineamentos da pesquisa deram-se em função dos objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. No que diz respeito aos objetivos, esta pesquisa consiste num estudo do tipo exploratório. Gil (1999) destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e se torna difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Em relação aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa do tipo estudo de caso. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) afirmam que o estudo de caso justifica a sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vistas a apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem qualitativa. Minayo (1998) menciona que o foco das Ciências Sociais está no estudo qualitativo, considerando que caminha para o universo de significações. Entende a metodologia de pesquisa qualitativa como capaz de incorporar questões e intencionalidades como inerentes aos atos, às relações e às estruturas sociais.

A escolha da Câmara do município de Paulo Lopes como objeto de estudo deve-se ao fato de que Paulo Lopes é um município bem típico e representativo de um conjunto de municípios de Santa Catarina que possuem um mesmo quadro de condições estruturais (limitação de recursos, falta de equipes treinadas).

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

Para coletar os dados foram utilizadas entrevistas semiestruturadas e documentos primários. Segundo Gil (1999), há algumas razões para que a pesquisa social utilize com intensidade a entrevista na coleta de dados, entre elas: a entrevista possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social; a entrevista é eficiente para a obtenção de dados em profundidade; e os dados obtidos

são suscetíveis de classificação e de quantificação.

As entrevistas, realizadas com os agentes políticos e com os funcionários, foram fundamentais para a definição das atividades desenvolvidas e para a escolha dos direcionadores de custos. Foram realizadas duas rodadas de entrevistas com os agentes políticos e uma rodada de entrevista com os funcionários. Após a estruturação de uma primeira versão da proposta de gestão de custos, uma reunião foi agendada com os vereadores e com os funcionários para a validação dela. Na reunião foram propostas mudanças que, posteriormente, foram incorporadas à versão apresentada no artigo.

Os documentos primários analisados referem-se aos registros contábeis a que se permitiu ter acesso. Tais documentos também contribuíram para a identificação das atividades e dos direcionadores, bem como para a decisão de utilização de rateio para alocação de alguns gastos.

A técnica utilizada no processo de análise dos dados foi a análise de conteúdo. Bardin (2004) define análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. A técnica abordada é amplamente empregada nas Ciências Sociais, em virtude de diversos trabalhos nesta área demandarem uma abordagem qualitativa.

4. Descrição e Análise dos Dados

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, com a diplomação de sete agentes políticos (vereadores). Atualmente, conta com nove agentes políticos. O quadro de colaboradores é formado por quatro funcionários, sendo um Assessor jurídico, uma Assessora Parlamentar, um Contador, uma Auxiliar de serviços gerais.

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 7:00 às 13:00h. O Regimento Interno da Câmara contempla os produtos apresentados no Quadro 1 como passíveis de discussão e votação.

Entre os produtos apresentados no Quadro 1, a Codificação e o Substitutivo raramente são discutidos e votados. O Julgamento de Contas acontece, normalmente, uma vez por 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

Quadro 1: Produtos da organização objeto de estudo

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

Fonte: Paulo Lopes (1994).

demais matérias acontecem regularmente durante o ano, com destaque para os Projetos de Lei e Indicações.

4.1 Identificação e classificação dos recursos utilizados no legislativo municipal

Os dados para fins de identificação dos recursos direta ou indiretamente relacionados com os produtos do legislativo municipal foram obtidos junto ao razão contábil da institui-

ção. Os recursos foram agrupados por fatores comuns de identificação, de acordo com a natureza e função na instituição, em primários e secundários. São considerados recursos primários aqueles que estão diretamente relacionados com o objeto de custeio. Os recursos secundários, por sua vez, apresentam relação indireta, mas são necessários para a realização das atividades. No Quadro 2 são evidenciados os recursos utilizados e sua classificação.

Quadro 2: Identificação e classificação dos recursos utilizados no legislativo municipal

Recursos Primários	Descrição
Salários	Horas normais de trabalho, horas extras, 13º salário, férias, 1/3 de férias e adicional de especialização devidos aos funcionários. Aos agentes políticos são devidas as horas normais e o 13º salário.
Indenizações e restituições trabalhistas	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.
Encargos sociais	Valor da obrigação patronal incidente sobre a folha de pagamento dos funcionários e vereadores e devida à Previdência Social.
Benefícios	Auxílio alimentação em pecúnia concedido aos funcionários e agentes políticos.
Recursos Secundários	Descrição
Diárias	Valores concedidos a funcionários e vereadores em razão de deslocamento a serviço do município ou para participarem de eventos.
Auxílio financeiro à estudantes	Auxílio concedido para reembolsar parte da mensalidade paga pelo funcionário para realizar curso superior.
Passagens	Passagens e despesas com locomoção.
Gastos gerais	Gastos relacionados ao material de expediente, material de limpeza, aluguel das instalações, pequenos reparos nas instalações, fatura de telefone fixo, fatura de energia elétrica, postagem de documentos, e aluguel do sistema de contabilidade pública.

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Fabiano Maury Raupp

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 gasto.

4.2 Estrutura do ABC para o legislativo municipal

A proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal compreende as seguintes etapas: descrição dos centros de custos; identificação das atividades; definição dos direcionadores de recursos para as atividades; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de produção aos produtos.

Etapa 1: Descrição dos 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 produtivos (Comissões, Jurídico e Parlamentar); e centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais). Os agentes políticos, o assessor jurídico e a assessora parlamentar atuam no centro de custos Comissões e no centro de custos Jurídico e Parlamentar; o contador atua no centro de custos Contábil; a auxiliar de serviços gerais atua no centro de custos Serviços Gerais.

Etapa 2: Identificação das atividades

Nesta etapa ocorre a identificação das atividades agrupadas em cada centro de custos proposto. No Quadro 3 são

Quadro 3: Atividades desenvolvidas pelos diferentes agentes

Centro de custos	Agentes	Atividades
Comissões	Agentes políticos	Solicitar a confecção de matérias
		Participar da confecção de matérias
		Discutir as matérias
		Votar as matérias
		Assessor Jurídico
Jurídico e Parlamentar	Assessora Parlamentar	Esclarecer conteúdos das matérias
	Assessor Jurídico	Auxiliar a execução dos trabalhos
Emitir parecer sobre as matérias		Confeccionar matérias
	Assessora Parlamentar	Receber matérias do Poder Executivo
Encaminhar matérias para emissão de parecer		
Encaminhar matérias votadas ao Poder Executivo		
Contábil	Contador	Elaborar folhas de pagamento
Realizar atividades de controle interno		
Efetuar registros contábeis		
Serviços Gerais	Auxiliar de serviços gerais	Executar serviços gerais

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

identificadas as atividades desenvolvidas pelos diferentes agentes.

Etapa 3: Definição dos direcionadores de recursos para as atividades

Após definidas as atividades, foram identificados os direcionadores de recursos. No Quadro 4 demonstram-se os direcionadores de recursos selecionados para apropriar os recursos às atividades realizadas no legislativo municipal.

Quadro 4: Direcionadores de recursos

Recursos Primários	Direcionadores de recursos
Salários	Tempo/números de horas
Indenizações e restituições trabalhistas	Tempo/números de horas
Encargos sociais	Tempo/números de horas
Benefícios	Tempo/números de horas
Recursos Secundários	Direcionadores de recursos
Diárias	Tempo/números de horas
Auxílio financeiro à estudantes	Tempo/números de horas
Passagens	Tempo/números de horas

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Os direcionadores de recursos medem a utilização de recursos pelas diversas atividades, indicando o consumo de recursos em cada atividade. Não foram identificados direcionadores de recursos para os elementos que compõem os gastos gerais. Esta conta contempla gastos menores e de difícil rastreamento. Em razão disso, optou-se por efetuar um rateio destes gastos às atividades identificadas. Propõe-se um rateio que distribua uniformemente os gastos a todas as atividades, em virtude da natureza dos gastos e do uso comum deles pelas atividades.

Etapa 4: Definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção

Com a implementação da Etapa 3, os recursos incorridos no legislativo municipal estariam alocados às atividades desenvolvidas. Nesta fase do sistema é possível identificar que atividades mais consomem recursos.

As atividades desenvolvidas pelos agentes que atuam nos departamentos de serviços são de difícil relação com os objetos de custeio. Bornia (2009) destaca que sempre irão existir atividades indiretas, as quais são mais facilmente identificáveis com outras atividades do que com os produtos.

Portanto, a fim de tornar o processo mais objetivo, buscou-se alocar, por meio de direcionadores, os gastos das atividades dos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção. No Quadro 5 identificam-se os direcionadores de atividades propostos.

Quadro 5: Direcionadores de atividades dos agentes dos departamentos de serviços

Agentes	Atividades	Direcionadores de atividades
Contador	Elaborar folhas de pagamento	Tempo/números de horas
	Realizar atividades de controle interno	Tempo/números de horas
	Efetuar registros contábeis	Tempo/números de horas
Auxiliar de serviços gerais	Executar serviços gerais	Tempo/números de horas

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

Etapa 5: Definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de produção aos produtos

Uma vez apropriados os recursos das atividades desenvolvidas pelos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção, parte-se para a última etapa, que é verificar como as atividades dos agentes dos departamentos de produção são consumidas pelos objetos de custeio. No Quadro 6 são apresentados os direciona-

dores de atividades propostos.

Os direcionadores de atividades evidenciados no Quadro 6 demonstram como os objetos de custeio consomem as atividades. Entende-se que os direcionadores de custos propostos a partir da pesquisa realizada são viáveis para serem utilizados no legislativo municipal. Além disso, permitem que legislativo municipal conheça os custos de cada atividade. O custeio baseado em atividades pode ser um importante instrumento, tanto no controle como na tomada de decisões, no legislativo municipal.

5. Considerações Finais

Objetivou-se, a partir do presente artigo, apresentar uma proposta de implementação do custeio baseado em atividades no legislativo municipal. Primeiramente foram identificados e classificados os gastos incorridos. Na sequência estruturou-se o custeio baseado em atividades fundamentalmente nas seguintes etapas: descrição dos centros de custos; identificação das atividades; definição dos direcionadores de recursos para as atividades; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de serviços aos agentes dos departamentos de produção; definição dos direcionadores para atribuir os custos das atividades dos agentes dos departamentos de produção aos produtos.

A implementação do ABC permite analisar os custos departamentais, os custos das atividades desenvolvidas pelos agentes, bem como o custeamento das diferentes matérias. Apesar de sua filosofia intentar para a eliminação de critérios de rateio, não foi possível rastrear os itens de gastos contemplados na conta "gastos gerais".

A proposta foi estruturada a partir da realidade de um legislativo situado em um município de pequeno porte, típico e representativo de um conjunto de municípios de Santa Catarina. Contudo, acredita-se que a sua estrutura possa ser implementada em legislativos localizados em municípios de médio e grande porte, desde que realizadas as adaptações e inclusões necessárias, haja vista que os objetos de custeio são os mesmos independentemente do município em que o legislativo esteja localizado.

Quadro 6: Direcionadores de atividades dos agentes dos departamentos de produção

Agentes	Atividades	Direcionadores de atividades
Agentes políticos	Solicitar a confecção de matérias	Número de solicitações realizadas
	Participar da confecção de matérias	Tempo necessário para participar
	Discutir as matérias	Tempo necessário para discussão
	Votar as matérias	Número de votações
Assessor Jurídico	Esclarecer conteúdos das matérias	Tempo necessário para esclarecimentos das diferentes matérias
Assessora Parlamentar	Auxiliar a execução dos trabalhos	Tempo necessário para auxílio das diferentes matérias
Assessor Jurídico	Confeccionar matérias	Tempo necessário para confecção
	Emitir parecer sobre as matérias	Tempo necessário para emissão
Assessora Parlamentar	Receber matérias do Poder Executivo	Número de recebimentos
	Encaminhar matérias para emissão de parecer	Número de encaminhamentos
	Encaminhar matérias votadas ao Poder Executivo	Número de encaminhamentos

Fonte: Dados da pesquisa (2009).

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. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo. 3. ed. Lisboa/Portugal: Edições 70, 2004.
- BORNIA, Antonio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Atlas, 2009.
- 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.
- BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.
- 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.
- 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.
- 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. GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- 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.
- KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 2000.
- 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.
- MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
- 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.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). Pesquisa social: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 1998.
- 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.
- NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- 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.
- SANTOS, Joel José. Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. São Paulo: Atlas, 2009.
- SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2006.
- 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.

