GESTÃO DE CUSTOS NO LEGISLATIVO MUNICIPAL COMO INSTRUMENTO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS: UM COMPARATIVO ENTRE O CUSTEIO POR ABSORÇÃO E O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES*

COST MANAGEMENT IN THE CITY COUNCIL AS AN INSTRUMENT OF ACCOUNTABILITY: A COMPARISON BETWEEN ABSORPTION COSTING AND ACTIVITY BASED COSTING

RESUMO

O artigo tem como objetivo comparar a utilização do custeio por absorção com a do custeio baseado em atividades na gestão de custos do legislativo municipal como instrumento de prestação de contas. Trata-se de um estudo exploratório, realizado por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. Entende-se que a implementação do custeio por absorção, além de ser menos onerosa, é feita de forma mais fácil, haja vista que considera critérios de alocação mais simples. As principais críticas estão relacionadas ao rateio dos custos indiretos, considerado arbitrário. Em se tratando do custeio baseado em atividades, sua aplicabilidade também é de fácil realização considerando que o setor público já trabalha com a definição de atividades. Busca-se, a partir desta metodologia, a integração entre as áreas envolvidas, minimizando recursos e maximizando resultados. O custeio baseado em atividades requer mais tempo para a implementação, o que o torna também mais oneroso. A publicação de tais informações por meio de relatórios simplificados, como é o caso dos relatórios decorrentes da gestão de custos, poderá incentivar o exercício da prestação de contas e a construção da *accountability*.

PALAVRAS-CHAVE Gestão de custos, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, legislativo municipal, prestação de contas.

Fabiano Maury Raupp fabianoraupp@hotmail.com

Doutorando pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), mestre em Administração pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina (CPGA/UFSC), professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC)

Artigo submetido no dia 16.06.2011 e aprovado em 24.10.2011

ABSTRACT *The goal of this article is to compare the use of absorption costing and activity-based costing in the City Council's cost management as an instrument of accountability. This is an exploratory study, conducted through a case study, with a predominantly qualitative approach. It is understood that the implementation of absorption costing, besides being less expensive, is proceeded more easily, once it considers simpler criteria for allocation. The main criticisms are related to the apportionment of indirect costs, considered arbitrary. Regarding activity-based costing, its applicability is also easy to do considering that the public sector has been already working with the definition of activities. The goal is to reach, from this methodology, the integration between the involved areas, minimizing resources and maximizing results. The activity-based costing requires more time to be implemented, making it also more costly. The disclosure of such information through simplified reports, such as cost management reports, may encourage the construction and the practice of accountability.*

KEYWORDS *Cost management, absorption costing, activity based costing, City Council, accountability.*

* Este artigo foi apresentado no III Encontro de Administração da Informação (EnADI), realizado de 15 a 17 de maio de 2011, em Porto Alegre, RS, sob promoção da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (Anpad) e responsabilidade da Divisão Acadêmica de Administração da Informação (ADI).

Esta obra está submetida a uma licença Creative Commons

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A utilização da gestão de custos em organizações públicas ainda é incipiente, e os poucos estudos empreendidos geralmente analisam a implementação parcial nas organizações. Segundo Alonso (1999), o governo não sabe em que medida cada tipo de gasto contribui para os resultados obtidos, e tampouco 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.

Buscou-se empreender uma pesquisa no âmbito do Poder Legislativo considerando que os estudos são realizados normalmente com o Executivo. Assim, buscando contribuir para a discussão da gestão de custos no setor governamental, foram delimitados os seguintes objetivos para o artigo: (1) realizar uma análise comparativa das metodologias custeio por absorção e custeio baseado em atividades, na gestão de custos do legislativo municipal; (2) discutir a utilização de custos como instrumento de incremento da *accountability* e da qualidade da gestão pública.

Um modelo de gerenciamento de custos pode auxiliar o gestor do legislativo municipal na análise dos gastos por centros de custos, bem como na identificação do custo individual das matérias discutidas e votadas durante as sessões. Os indicadores de custos podem ser utilizados a fim de verificar o desempenho dos centros, reduzir desperdícios e eliminar atividades que não agregam valor, além de aperfeiçoar o processo de prestação de contas.

Inicialmente é feita uma breve incursão teórica nos fundamentos que dão sustentação ao objeto empírico. Na sequência, aborda-se o método de pesquisa utilizado. Em seguida, é descrito o caso empírico e mostram-se os resultados alcançados a partir da proposta do custeio por absorção e do custeio baseado em atividades. Por fim, são apresentadas vantagens e desvantagens da aplicação dessas metodologias no gerenciamento dos gastos públicos, sua relação com a prestação de contas e as considerações finais.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS

No contexto da *accountability*, a qualidade e a quantidade de informação colocada à disposição dos cidadãos para que julguem as ações do governo podem ser melhoradas por meio de inovações institucionais, de instituições independentes de outros órgãos do governo, e que ofereçam aos cidadãos a informação necessária para que aperfeiçoem sua avaliação, *a posteriori*, dos atos do governo, não apenas dos resultados (PRZEWORSKI, 1998).

A *accountability* avaliada dentro dos paradigmas da nova administração pública se refere à prestação de contas dos gerentes em relação à consecução dos objetivos e metas definidos e/ou acordados nas políticas públicas, em especial à alocação de recursos. Nesse tipo de *accountability*, a responsabilidade recai principalmente sobre a eficiência e a efetividade no uso dos recursos alocados aos programas considerados (PRADO e PÓ, 2007).

O exercício da *accountability* requer condições para que haja a disponibilidade de informações sobre a atuação do poder público e seus resultados, ou seja, prestação de contas. A *accountability* supõe a obrigação de prestar contas, o que implica a possibilidade de sanção e compõe um subconjunto do repertório de práticas de controle interinstitucional e social (LAVALLE e CASTELLO, 2008).

(cc) BY-NC-ND

Silva (2008) define prestação de contas como o processo pelo qual, dentro dos prazos estipulados, o responsável está obrigado a comprovar, perante o órgão competente, o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram adjudicados ou confiados. De acordo com o parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal, "prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária" (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

O processo de prestação de contas, constituído pelo próprio gestor ou sujeitos a quem este delegar competência, deverá abranger os componentes essenciais que permitam que os entes responsáveis pelo controle externo e interno acompanhem e fiscalizem aspectos orçamentários e financeiros (SILVA, 2008).

A prestação de contas a que estão obrigadas as Câmaras Municipais refere-se à publicação dos Anexos I, V, VI e VII do Relatório de Gestão Fiscal, definidos nos artigos 48, 54 e 55 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Para Câmaras localizadas em municípios com até 50.000 habitantes, a periodicidade e o prazo de publicação dos Anexos são explicitados no Quadro 1.

Quadro 1 - **Periodicidade e prazo de publicação dos Anexos do RGF para Câmaras de municípios com até 50.000 habitantes**

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVO	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVO	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência
Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	
Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar	
Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	

Fonte: Elaboração própria.

As Câmaras localizadas em municípios com até 50.000 habitantes deverão publicar o Anexo I semestralmente e os demais Anexos anualmente. Em relação às Câmaras localizadas em municípios com mais de 50.000 habitantes, a exigência é diferente apenas para o Anexo I, que deverá ser publicado a cada quadrimestre, conforme o Quadro 2.

(cc) BY-NC-ND

Quadro 2 – **Periodicidade e prazo de publicação dos Anexos do RGF para Câmaras de municípios com mais de 50.000 habitantes**

1º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVO	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de maio
2º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVO	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de setembro
3º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVO	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de janeiro do ano subseqüente ao de referência
Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	
Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar	
Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	

Fonte: Elaboração própria.

Para Prado (2004), a prestação de contas não deve se restringir a questões legais. Deve corresponder a uma etapa mais avançada de análise, em que, além de verificar a disponibilidade de informações sobre as contas públicas, verifica a existência de justificativa, por parte da administração, das contas apresentadas. Além da prestação de contas em uma perspectiva legal, intenta-se, neste estudo, para uma perspectiva ampliada de prestação de contas, em que haja a disponibilização de versões simplificadas do conjunto de Relatórios Legais, cuja linguagem seja acessível às diferentes camadas da sociedade.

Há inúmeros instrumentos utilizados para veicular o processo de prestação de contas, como meios eletrônicos, meios impressos (jornais, revistas, *Diário Oficial*), meios presenciais (audiências públicas), mídia falada e televisionada. Mesmo diante de uma diversidade de meios capazes de possibilitar a prestação de contas, há que se considerar que, diante de um Estado que ainda possui características patrimonialistas, seu arranjo político não viceja a ideia de uma cidadania plena e os agentes públicos se sentem desobrigados de fazer prestação de contas à sociedade (AKUTSU e PINHO, 2002).

Na disponibilização de informações a partir da prestação de contas, percebe-se a crescente utilização de meios eletrônicos para publicar as informações, permitindo que a sociedade tenha a oportunidade de acompanhar as ações que estão sendo tomadas pelos gestores públicos. A Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) preconiza em seu artigo 48 que aos instrumentos de prestação de contas "será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos

(cc) BY-NC-ND

de acesso público". A utilização de meios eletrônicos foi reforçada pela **Lei Complementar n° 131/2009 (**Lei da Transparência) que assegura a "liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público" (BRASIL, LEI DA TRANSPARÊNCIA, 2009). Houve, portanto, uma ampliação no processo de prestação de contas das Câmaras Municipais que, na perspectiva legal, restringia-se aos Anexos I, V, VI e VII do Relatório de Gestão Fiscal.

2.2 GERENCIAMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS

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. A melhoria no desempenho da organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação ao processo decisório (ALONSO, 1999).

O arcabouço legal destaca em seus diversos textos a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos. De acordo com a Lei n° 4.320/1964, legislação que regulamenta a contabilidade pública no Brasil, há a necessidade de informações de custos já na elaboração da proposta orçamentária: "Artigo 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 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 um gerenciamento que compreenda os custos dos programas: "Artigo 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda: (...) II - controle de prazos e custos".

As necessidades destacadas na Lei n° 4.320/1964 e no Decreto nº 2.829/1998 foram reforçadas pela Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que traz em seu teor: "Artigo 50 (...) § 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), o artigo 50 da LRF ampliou "de forma significativa o escopo previsto na Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais". 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 101/2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos".

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, por meio 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 (MIRANDA FILHO, 2003).

Apesar da necessidade de gestão dos gastos públicos, Duarte (2002) apresenta algumas causas para sua 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

(cc) BY-NC-ND

cursos de treinamento; escassez de recursos, que contribui para o desinteresse dos administradores municipais na contratação de assessoria especializada visando a implantação de um sistema de gestão de custos.

Com os eventos de terceirização e/ou privatizações das coisas públicas, tornou-se necessário que os gestores das entidades públicas conhecessem os gastos de suas entidades, a fim de 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).

2.3 FUNDAMENTOS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

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 por 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 preste 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 pelos demais centros. O total de custos do primeiro centro torna-se zero, e os demais centros de custos absorvem esse 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 funções algébricas, a fim de resolver um conjunto de expressões

(cc) BY-NC-ND

simultâneas que dispensa a utilização de uma sequência de centros de custos auxiliares para rateio. Essa metodologia reconhece a reciprocidade entre os diversos centros auxiliares e apresenta resultados mais acurados (FALK, 2001).

2.4 FUNDAMENTOS DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Kaplan e Cooper (2000) explicitam que o Custeio Baseado em Atividades (ABC na sigla em inglês) 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 são atribuídos inicialmente 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 os 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, devem-se determinar os custos dos produtos por meio das atividades necessárias à sua produção, ou seja, há a necessidade de definir previamente 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 por meio 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 entender que 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.

O direcionador de custo, conforme Nakagawa (2001), representa uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, por meio 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.

Horngren, Datar e Foster (2004) ressaltam três diretrizes básicas a serem seguidas para garantir o aprimoramento de um sistema de custeio por meio do ABC: 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

(cc) BY-NC-ND

com aqueles conjuntos menores de custos indiretos previamente identificados.

3. MÉTODO DE PESQUISA

Embasados no objetivo do estudo e na breve incursão teórica realizada, 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 em um estudo do tipo exploratório. Em relação aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa do tipo estudo de caso. Quanto à abordagem do problema, o estudo utilizou a abordagem predominantemente qualitativa.

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, dependência das transferências governamentais).

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), Alves Filho e Martinez (2006), Rêgo, Barbosa e Araújo (2007), Corbari *et al.* (2007), Gerigk *et al*. (2007), Souza *et al.* (2008).

Na coleta de dados foram utilizadas entrevistas semiestruturadas e documentos primários. As entrevistas, realizadas com os agentes políticos e com os funcionários, foram fundamentais na proposição das metodologias de custeio para o legislativo. Foram realizadas duas rodadas de entrevistas com os agentes políticos e uma rodada de entrevistas com os funcionários. Após a estruturação de uma primeira versão da proposta de gestão de custos, foi agendada uma reunião com os agentes políticos e com os funcionários para a sua validação. Na reunião foram propostas mudanças que, posteriormente, foram incorporadas à versão apresentada no artigo. 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 empregadas nas Ciências Sociais, em virtude de diversos trabalhos nessa área demandarem uma abordagem qualitativa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 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 o 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 em 31 de janeiro de 1963, tendo 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

(cc) BY-NC-ND

reunião dos vereadores para a discussão e votação das matérias acontece uma vez por semana. O Regimento Interno da Câmara contempla os produtos apresentados no Quadro 3 como passíveis de discussão e votação.

Dentre os produtos apresentados no Quadro 3, 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, referentes ao exercício anterior, para discussão e votação. As demais matérias acontecem regularmente durante o ano, com destaque para os Projetos de Lei e Indicações.

Quadro 3 – **Produtos da organização objeto de estudo**

PRODUTOS	DESCRIÇÃO
PROJETO DE LEI	Proposição que tem por finalidade a regulamentação de matéria de âmbito municipal.
DECRETO LEGISLATIVO	Proposição para regular matéria de exclusiva competência da Câmara Municipal.
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 são sugeridas medidas de interesse púbico aos órgãos competentes.
MOÇÃO	Proposição em que são sugeridas medidas de interesse púbico aos órgãos competentes.
REQUERIMENTO	Pedido ao presidente da Mesa Diretora, sobre assunto de interesse do autor.
SUBSTITUTIVO	Projeto apresentado para substituir outro já em tramitação, sobre a mesma matéria.
EMENDA	Modificação apresentada a determinado dispositivo de matéria em tramitação.
JULGAMENTO DE CONTAS	Julgar as contas do Executivo.

Fonte: Paulo Lopes (1994).

4.2 IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS RECURSOS UTILIZADOS NO LEGISLATIVO MUNICIPAL

A Câmara apresentou um gasto total de R$ 568.515,15 no exercício de 2010. Desse total, R$ 14.761,00 devem ser classificados como investimentos, já que são gastos ativados em função da vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. No conjunto de gastos, R$ 553.754,15 devem ser classificados como custo do período, haja vista que se referem a gastos utilizados na produção dos serviços.

Os custos foram agrupados em primários e secundários. São custos primários aqueles que estão diretamente relacionados com o objeto de custeio. Os custos secundários apresentam relação indireta, mas são necessários para a realização das atividades. Na Tabela 1 são evidenciados os custos incorridos e sua classificação.

(cc) BY-NC-ND

Tabela 1 – **Identificação e classificação dos recursos utilizados no legislativo municipal**

RECURSOS PRIMÁRIOS	VALOR	DESCRIÇÃO
SALÁRIOS	361.606,36	Vencimentos, adicional de especialização, triênio, 13º salário, férias, 1/3 de férias.
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES TRABALHISTAS	16.208,55	Verbas rescisórias e verba de representação devida ao Presidente da Câmara.
ENCARGOS SOCIAIS	82.611,68	Valor dos encargos incidentes sobre a folha de pagamento.
BENEFÍCIOS	18.625,00	Auxílio alimentação e auxílio financeiro para realizar curso superior.
RECURSOS PRIMÁRIOS	**VALOR**	**DESCRIÇÃO**
DIÁRIAS	16.350,00	Valores concedidos a funcionários e vereadores em razão de deslocamento a serviço do município ou para participarem de eventos.
PASSAGENS	10.687,32	Gastos com passagens.
GASTOS GERAIS	47.665,24	Gastos com material de expediente, material de limpeza, aluguel das instalações, fatura de telefone fixo, fatura de energia elétrica, postagem de documentos, e aluguel do sistema de contabilidade pública.

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

4.3 PROPOSTA DE GESTÃO DE CUSTOS NO LEGISLATIVO MUNICIPAL POR MEIO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

A apuração de custos por meio do custeio por absorção está estruturada nos seguintes centros de custos: centros de custos auxiliares (Contábil, Serviços Gerais); centros de custos produtivos (Jurídico e Parlamentar, Comissões). A proposta de divisão em centros de custos considerou as afinidades entre os setores, bem como os serviços desenvolvidos por eles. O contador atua no centro de custos Contábil; a auxiliar de serviços gerais atua no centro de custos Serviços Gerais; o assessor jurídico e a assessora parlamentar atuam no centro de custos Jurídico e Parlamentar; os vereadores atuam no centro de custos Comissões.

Com a identificação dos gastos e a proposta de centros de custos fez-se a alocação dos gastos aos centros de custos, conforme a Tabela 2.

Os gastos com Salários, Indenizações e Restituições Trabalhistas, Encargos Sociais e Benefícios podem ser alocados diretamente aos centros de custos por meio da análise da folha de pagamento. Os gastos com Diárias e Passagens também foram alocados diretamente a partir da análise dos registros contábeis.

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

A alocação dos gastos dos centros de custos auxiliares aos produtivos foi feita por meio de alocação sequencial. Nesse 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 3.

(cc) BY-NC-ND

Tabela 2 – **Gastos da organização 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					
SALÁRIOS	45.115,65	7.662,44	61.338,71	247.489,56	361.606,36
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	---	---	---	16.208,55	16.208,55
ENCARGOS SOCIAIS	9.925,44	1.685,74	13.494,52	57.505,98	82.611,68
BENEFÍCIOS	1.200,00	3.025,00	3.600,00	10.800,00	18.625,00
DIÁRIAS	---	---	---	16.350,00	16.350,00
PASSAGENS	---	---	---	10.687,32	10.687,32
SUBTOTAL	56.241,09	12.373,18	78.433,23	359.041,41	506.088,91
CUSTOS INDIRETOS					
GASTOS GERAIS	5.296,28	1.165,35	7.387,12	33.815,79	47.665,24
TOTAL	61.538,07	13.538,53	85.820,35	392.857,20	553.754,15

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Tabela 3 – **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	61.538,07	13.538,53	85.820,35	392.857,20	553.754,15
RATEIO DOS GASTOS (CONTÁBIL)	---	3.076,90	3.076,90	55.384,27	61.538,07
RATEIO DOS GASTOS (SERVIÇOS GERAIS)	---	---	830,77	15.784,66	16.615,43
TOTAL DE CADA CENTRO PRODUTIVO	---	---	89.728,02	464.026,13	553.754,15

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

(cc) BY-NC-ND

Na alocação dos gastos do centro de custos Contábil foi estimado o volume de serviços que esse 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 proposto para alocar o gasto total do centro de custos Serviços Gerais aos centros produtivos. Também foi estimado o volume de serviços prestados por esse centro, o qual foi definido em percentuais: 5% para o centro de custos Jurídico e Parlamentar; e 95% para o centro de custos Comissões. Esses percentuais foram utilizados para a alocação dos custos do centro de Serviços Gerais aos demais centros.

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

Em uma tentativa de criar parâmetros a partir da mensuração do tempo necessário para a realização dos produtos, foram estabelecidos pesos com base no tempo utilizado para confeccioná-los, discuti-los e votá-los. O estabelecimento de pesos foi feito em conjunto com alguns profissionais envolvidos no processo. Os produtos e seus respectivos pesos estão demonstrados na Tabela 4.

Tabela 4 – **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 (2010).

(cc) BY-NC-ND

Durante o exercício de 2010 foram discutidos e votados 57 Projetos de Lei e feito o Julgamento de Contas do Executivo referente ao exercício anterior. Em 2010 foram confeccionados, discutidos e votados: 1 Projeto de Resolução, 72 Indicações, 11 Moções e 6 Requerimentos. Não houve confecção, discussão e votação de Emendas. Com os pesos apresentados na Tabela 4 e o total de produtos, apresenta-se na Tabela 5 o valor dos gastos dos centros de custos produtivos alocado aos produtos.

Tabela 5 – **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 DE CUSTOS	89.728,02	464.026,13	553.754,15
PROJETOS DE LEI	57.466,26	297.185,27	354.651,53
PROJETOS DE RESOLUÇÃO	1.344,24	6.951,70	8.295,94
INDICAÇÕES	24.196,32	125.130,64	149.326,96
MOÇÕES	3.696,66	19.117,18	22.813,84
REQUERIMENTOS	2.016,36	10.427,55	12.443,91
JULGAMENTO DE CONTAS	1.008,18	5.213,78	6.221,96

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O cálculo do custo unitário é obtido a partir da divisão dos custos totais dos produtos (Tabela 5), pelo número de produtos discutidos e votados no ano. Na Tabela 6 apresenta-se o custo unitário de cada produto.

Tabela 6 – **Custo unitário de cada produto**

PRODUTOS	CUSTO UNITÁRIO
PROJETOS DE LEI	6.221,95
PROJETOS DE RESOLUÇÃO	8.295,94
INDICAÇÕES	2.073,98
MOÇÕES	2.073,98
REQUERIMENTOS	2.073,98
JULGAMENTO DE CONTAS	6.221,95

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

(cc) BY-NC-ND

4.4 PROPOSTA DE GESTÃO DE CUSTOS NO LEGISLATIVO MUNICIPAL POR MEIO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

A proposta de implementação do custeio baseado em atividades para o legislativo municipal compreende as seguintes etapas: descrição dos centros de custos; identificação dos custos dos agentes que atuam nos 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 proposta de centros de custos é a mesma apresentada na proposta de implementação do custeio por absorção. Em relação aos gastos incorridos, buscou-se, primeiramente, alocá-los aos agentes que atuam nos departamentos. Para tanto, adotou-se também a mesma alocação já realizada no custeio por absorção (Tabela 2). Os gastos totais alocados aos agentes dos diferentes departamentos são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – **Alocação dos gastos aos agentes que atuam nos diferentes centros de custos**

CENTRO DE CUSTOS	AGENTES	GASTOS ALOCADOS
COMISSÕES	Agentes Políticos	392.857,20
JURÍDICO E PARLAMENTAR	Assessor Jurídico	59.414,19
	Assessora Parlamentar	26.406,26
CONTÁBIL	Contador	61.538,07
SERVIÇOS GERAIS	Auxiliar de Serviços Gerais	13.538,53
TOTAL		553.754,15

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quanto às atividades desenvolvidas pelos agentes, são apresentadas no Quadro 4.

Depois de definidas as atividades, foram identificados os direcionadores de recursos. No Quadro 5 demonstram-se os direcionadores de recursos selecionados para apropriar os gastos dos agentes às atividades realizadas no legislativo municipal.

Os direcionadores de recursos medem a utilização de gastos pelas diversas atividades. O tempo/número de horas médio, utilizado pelos agentes para desenvolver as atividades, foi obtido por meio de entrevistas. Na Tabela 8 são apresentados os gastos das atividades.

(cc) BY-NC-ND

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quadro 4 – **Atividades desenvolvidas pelos diferentes agentes**

AGENTES	ATIVIDADES
AGENTES POLÍTICOS	Solicitar a confecção de matérias
	Participar da confecção de matérias
	Discutir as matérias
	Votar as matérias
ASSESSOR JURÍDICO	Confeccionar matérias
	Emitir parecer sobre as matérias
ASSESSORA PARLAMENTAR	Receber matérias do Poder Executivo
	Encaminhar matérias para emissão de parecer
	Encaminhar matérias votadas ao Poder Executivo
CONTADOR	Elaborar folhas de pagamento
	Realizar atividades de controle interno
	Efetuar registros contábeis
AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS	Executar serviços gerais

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quadro 5 – **Direcionadores de recursos**

AGENTES	DIRECIONADORES DE RECURSOS
AGENTES POLÍTICOS	Tempo/número de horas
ASSESSOR JURÍDICO	Tempo/número de horas
ASSESSORA PARLAMENTAR	Tempo/número de horas
CONTADOR	Tempo/número de horas
AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS	Tempo/número de horas

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Com a alocação dos gastos às atividades, é possível identificar as atividades que mais consomem recursos. Contudo, percebeu-se que 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 às atividades dos agentes dos departamentos de produção. No Quadro 6 identificam-se os direcionadores de atividades propostos.

(cc) BY-NC-ND

Tabela 8 – **Gastos das atividades**

AGENTES	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Solicitar a confecção de matérias	19.642,86
Participar da confecção de matérias	98.214,30
Discutir as matérias	196.428,60
Votar as matérias	78.571,44
Confeccionar matérias	11.882,84
Emitir parecer sobre as matérias	47.531,35
Receber matérias do Poder Executivo	8.802,09
Encaminhar matérias para emissão de parecer	8.802,09
Encaminhar matérias votadas ao Poder Executivo	8.802,08
Elaborar folhas de pagamento	6.153,81
Realizar atividades de controle interno	12.307,61
Efetuar registros contábeis	43.076,65
Executar serviços gerais	13.538,53
Total	553.754,15

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Quadro 6 – **Direcionadores de atividades dos agentes dos departamentos de serviços**

AGENTES	ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
SOLICITAR A CONFECÇÃO DE MATÉRIAS	Elaborar folhas de pagamento	Tempo/número de horas
	Realizar atividades de controle interno	Tempo/número de horas
	Efetuar registros contábeis	Tempo/número de horas
AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS	Executar serviços gerais	Tempo/número de horas

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

O novo gasto das atividades, após a alocação dos gastos dos agentes dos departamentos de serviços às atividades dos agentes dos departamentos de produção, é apresentado na Tabela 9.

(cc) BY-NC-ND

Tabela 9 – **Gastos das atividades**

ATIVIDADES	GASTOS DAS ATIVIDADES
SOLICITAR A CONFECÇÃO DE MATÉRIAS	27.984,70
PARTICIPAR DA CONFECÇÃO DE MATÉRIAS	106.556,14
DISCUTIR AS MATÉRIAS	204.770,44
VOTAR AS MATÉRIAS	86.913,28
CONFECCIONAR MATÉRIAS	20.224,68
EMITIR PARECER SOBRE AS MATÉRIAS	55.873,19
RECEBER MATÉRIAS DO PODER EXECUTIVO	17.143,93
ENCAMINHAR MATÉRIAS PARA EMISSÃO DE PARECER	17.143,93
ENCAMINHAR MATÉRIAS VOTADAS AO PODER EXECUTIVO	17.143,86
TOTAL	553.754,15

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

Uma vez apropriados os gastos 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 7 são apresentados os direcionadores de atividades propostos.

Quadro 7 – **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	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 (2010).

(cc) BY-NC-ND

Os direcionadores de atividades evidenciados no Quadro 7 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. A quantidade de direcionadores de atividades é apresentada no Quadro 8.

Quadro 8 – **Direcionadores de atividades dos agentes dos departamentos de produção**

ATIVIDADES	QUANTIDADE DE DIRECIONADORES
SOLICITAR A CONFECÇÃO DE MATÉRIAS	1 Projeto de Resolução; 72 Indicações; 11 Moções; 6 Requerimentos
PARTICIPAR DA CONFECÇÃO DE MATÉRIAS	1 Projeto de Resolução; 72 Indicações
DISCUTIR AS MATÉRIAS	57 Projetos de Lei; 1 Julgamento de Contas; 1 Projeto de Resolução; 72 Indicações; 6 Requerimentos
VOTAR AS MATÉRIAS	57 Projetos de Lei; 1 Julgamento de Contas; 1 Projeto de Resolução; 72 Indicações; 6 Requerimentos
CONFECCIONAR MATÉRIAS	1 Projeto de Resolução; 72 Indicações; 11 Moções; 6 Requerimentos
EMITIR PARECER SOBRE AS MATÉRIAS	57 Projetos de Lei; 1 Projeto de Resolução
RECEBER MATÉRIAS DO PODER EXECUTIVO	57 Projetos de Lei
ENCAMINHAR MATÉRIAS PARA EMISSÃO DE PARECER	57 Projetos de Lei; 1 Projeto de Resolução
ENCAMINHAR MATÉRIAS VOTADAS AO PODER EXECUTIVO	57 Projetos de Lei; 1 Julgamento de Contas; 1 Projeto de Resolução; 72 Indicações; 11 Moções; 6 Requerimentos

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

A partir do gasto total das atividades (Tabela 9) e da quantidade de direcionadores de atividades (Quadro 8), efetuou-se o calculo do gasto total dos produtos votados e discutidos, conforme apresentado na Tabela 10.

Tabela 10 – **Gastos das atividades dos centros de custos produtivos alocados aos produtos**

PRODUTOS	TOTAL
PROJETOS DE LEI	216.862,29
PROJETOS DE RESOLUÇÃO	5.499,16
INDICAÇÕES	305.297,86
MOÇÕES	7.166,46
REQUERIMENTOS	16.683,44
JULGAMENTO DE CONTAS	2.244,91

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

(cc) BY-NC-ND

O cálculo do custo unitário é obtido a partir da divisão dos custos totais dos produtos (Tabela 10) pelo número de produtos discutidos e votados no ano. Na Tabela 11 apresenta-se o custo unitário de cada produto.

Tabela 11 – **Custo unitário de cada produto**

PRODUTOS	CUSTO UNITÁRIO
PROJETOS DE LEI	3.804,60
PROJETOS DE RESOLUÇÃO	5.499,16
INDICAÇÕES	4.240,24
MOÇÕES	651,49
REQUERIMENTOS	2.780,57
JULGAMENTO DE CONTAS	2.244,91

Fonte: Dados da pesquisa (2010).

4.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES PARA O GERENCIAMENTO DOS GASTOS PÚBLICOS

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. Por conseguinte, ele se torna menos oneroso na implementação.

O custeio por absorção também é alvo de muitas críticas, motivadas pela utilização do rateio dos custos indiretos, considerado arbitrário. Argumenta-se que isso pode distorcer a informação de custo nos serviços, aumentando indevidamente um em detrimento da redução de outro (MAUSS, SOUZA, 2008). Os críticos desse método condenam seu uso por entenderem que não há uma identificação correta do custo a ser atribuído ao bem ou serviço produzido (SLOMSKI, 2006), bem como não viabiliza um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos e 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).

No tocante ao custeio baseado em atividades, Slomski (2006) entende que é de fácil aplicabilidade no setor público, pois já é um hábito na esfera governamental a definição de atividades, apesar das diferenças entre as atividades do orçamento programa e as atividades do custeio baseado em atividades. O custeio baseado em atividades permite um rastreamento racional dos custos, identificando suas atividades geradoras, coletando para cada departamento ou centro de custos a maioria dos custos que podem ser atribuídos a eles. Pode ser considerada uma técnica mais criteriosa, acurada e menos arbitrária que as técnicas do método por absorção (MAUSS, SOUZA, 2008). Permite também a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas, minimizando recursos e maximizando resultados.

Na utilização do custeio baseado em atividades há uma aparente transformação de custos fixos

(cc) BY-NC-ND

em custos variáveis. Quando os custos são apropriados às atividades, o critério parece não se interessar pela divisão em fixos e variáveis (LEONE, 1997). Alguns autores consideram que o custeio baseado em atividades é um método de custeio por absorção melhorado e não elimina os critérios de rateio, o qual se presume que seja arbitrário e distorça os resultados finais, gerando erros nas tomadas de decisão (CATELLI, GUERREIRO, 1995). Comparado ao custeio por absorção, é um método que requer mais tempo para a implementação, o que o torna também mais oneroso.

Os resultados do estudo de caso apuram custos de atividades inerentes a uma Câmara Municipal, considerando como "produtos" dos trabalhos legislativos Projetos de Lei, Projetos de Resolução, Indicações, Moções, Requerimentos e Julgamento de Contas. Sabe-se que o ABC foi desenvolvido para a produção e a prestação de serviços, de modo a, entre outros aspectos, apurar custos de atividades que não agreguem valor ao produto ou serviço gerado, na ótica do mercado. Nesse sentido, cabe ressaltar que as atividades do Poder Legislativo consideradas eminentemente políticas, não são de mesma natureza que os bens ou serviços de mercado, e não podem ser eliminadas em função do seu custo.

4.6 PRESTAÇÃO DE CONTAS DOS GASTOS INCORRIDOS NO LEGISLATIVO

As publicações realizadas pela Câmara, basicamente restritas aos relatórios contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000, são feitas no próprio mural. Sabe-se que as informações disponibilizadas, publicadas no mural ou encaminhadas a outros órgãos, não permitem clareza nem mesmo entendimento aos cidadãos que não possuem conhecimentos relacionados à Contabilidade Pública. Ademais, as informações são muito condensadas, o que não permite, por exemplo, uma análise detalhada dos gastos da Câmara. Apesar do arcabouço legal já destacar em seus diversos textos a necessidade de gerenciamento dos gastos públicos, o desenvolvimento de modelos de gestão de custos dos serviços públicos ainda é algo incipiente. O gerenciamento de custos auxilia os gestores, responsáveis pelas finanças públicas, na análise de resultados, desempenho e eficiência dos recursos públicos.

A apuração dos gastos públicos e sua prestação de contas 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 existente, o gestor da Câmara não sabe em que medida cada tipo de gasto contribui para os resultados obtidos, como também não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações. Desconhece a taxa de recursos consumida pelas atividades e quanto custa cada processo de trabalho do Legislativo, fato esse que corrobora o que preconiza Alonso (1999). Entende-se que a estruturação da gestão de custos, seja por meio do custeio por absorção ou do custeio baseado em atividades, e a prestação de contas dela decorrente poderão incentivar o exercício da *accountability*.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implementação da gestão de custos no legislativo municipal e a publicação dos relatórios dela decorrentes podem contribuir para a construção de condições de prestação de contas. Tais relatórios, elaborados a partir de uma linguagem mais simplificada e acessível, podem encorajar o controle social, permitindo aos diferentes usuários analisar os gastos incorridos para discussão e votação das matérias no âmbito do legislativo.

(cc) BY-NC-ND

As características do custeio por absorção demonstram que a sua escolha, além de ser menos onerosa, pode ser feita de forma mais fácil, haja vista que considera critérios de alocação mais simples. As principais críticas estão relacionadas ao rateio dos custos indiretos, considerado arbitrário. A aplicabilidade do custeio baseado em atividades também é evidente, visto que o setor público já trabalha com a definição de atividades para a elaboração do orçamento. Contudo, o custeio baseado em atividades requer mais tempo para a implementação, o que o torna também mais oneroso.

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 por departamentos. Devem-se considerar as vantagens e desvantagens de cada uma das metodologias a fim de promover a escolha daquela que possa produzir informações mais próximas da necessidade expressa pelo processo decisório. A publicação de tais informações, por meio de relatórios simplificados, como é o caso dos relatórios decorrentes da gestão de custos, poderá incentivar o exercício da prestação de contas e a construção da *accountability*.

Sabe-se que o processo de prestação de contas relaciona-se, principalmente, à publicidade quanto à origem e à utilização dos recursos públicos. Sua efetivação é essencial para o exercício da *accountability*. Uma prestação de contas baseada somente em relatórios legais não permite que a sociedade civil possa acessar sua essência e exigir a responsabilização pelos gastos públicos.

REFERÊNCIAS

AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antônio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. ***Revista de Administração Pública.*** Rio de Janeiro, ano 36, n. 5, p. 723-745, set./out. 2002.

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.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos*: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. ***Constituição da República Federativa do Brasil***. Brasília, DF: 1988.

BRASIL. *Decreto n° 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 3 de outubro de 1998.

BRASIL. *Lei Complementar n° 101 de 4 de Maio de 2000*. Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. Lei da Transparência. ***Lei Complementar n° 131, de 27 de Maio de 2009***. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009.

BRASIL. *Lei Federal n° 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.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. do C.; AQUINO, A. C. B. de. *Contabilidade gerencial*: mensuração, monitoramento e incentivos. São Paulo: Atlas, 2007.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Uma análise crítica do sistema "ABC – Activity Based Costing". *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 91, p. 18-23, jan./fev. 1995.

CORBARI, Ely Célia; RIBEIRO, Edineia Nicolau; CROZATTI, Jaime; CAMACHO, Reinaldo. 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 Estatal 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*

(cc) BY-NC-ND

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.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolocci. 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.

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.

LAVALLE, Adrian Gurza; CASTELLO, Graziela. Sociedade civil, representação e a dupla face da *accountability*: Cidade do México e São Paulo. ***Caderno CRH***, Salvador, v. 21, n. 52, p. 67-86, jan./abr. 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas,
1997.

MAHER, M. *Contabilidade de custos*: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de custos aplicados ao setor público*. 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 (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

PRADO, O. ***Governo eletrônico e transparência***: a publicização das contas públicas das capitais brasileiras. 2004. 180 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2004.

PRADO, O.; PÓ, M. V. Discursos, prestação de contas e responsabilização democrática nas reformas da gestão pública. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXXI, 2007, Rio de Janeiro. ***Anais...*** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin (Orgs.). ***Reforma do Estado e administração pública gerencial.*** Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1998.

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.

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.

SILVA, L. M. da. ***Contabilidade governamental***: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública*: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Marcos Antônio de; MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudecir. 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.

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.

(cc) BY-NC-ND