



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEONILSON LINS DE LUCENA

**UM ENFOQUE SOBRE A APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO
BASEADO EM ATIVIDADE EM UMA UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO
DA GERÊNCIA DO 5º NÚCLEO REGIONAL DA SECRETARIA DE
ESTADO DA RECEITA DA PARAÍBA**

**SOUSA - PB
2008**

LEONILSON LINS DE LUCENA

**UM ENFOQUE SOBRE A APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO
BASEADO EM ATIVIDADE EM UMA UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO
DA GERÊNCIA DO 5º NÚCLEO REGIONAL DA SECRETARIA DE
ESTADO DA RECEITA DA PARAÍBA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Marizelma Patrióta Limeira.

Coorientador: Professor Esp. Gilmar Martins de Carvalho Santiago.

**SOUSA - PB
2008**

LEONILSON LINS DE LUCENA

**UM ENFOQUE SOBRE A APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADE EM UMA UNIDADE DE FISCALIZAÇÃO DA GERÊNCIA DO 5º
NÚCLEO REGIONAL DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA DA PARAÍBA**

Esta monografia foi apresentada em 03 de dezembro de 2008, à banca examinadora do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande-PB, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, obtendo aprovação pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Profª MSc..Marizelma Patriota Limeira

Membro 1 – Profº MSc. Thiago Alexandre das Neves Almeida

Membro 2 – Profº Esp. Francisco Dinarte de S. Fernabdes

**Sousa
2008**

DECLARAÇÃO DE AUTENCIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: **Um enfoque sobre a aplicação do método de custeio baseado em atividade em uma unidade de fiscalização da Gerência do 5º núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba**, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 10 de dezembro de 2008.


Leonilson Lins de Lucena

DEDICATÓRIA

Em especial a minha esposa (Adriana) e a meus filhos (Amanda, Leonilson e Brunna), pelo sacrifício de privações das muitas horas de estudo das quais sofreram com minha ausência, em muitos momentos, até quando estávamos em casa. Vocês são a razão da minha vida, obrigado por existirem.

Aos meus pais (Leondiniz e Alaice (póstuma)), que me ensinaram, desde os primeiros passos, que a vida se constrói com honestidade e acima de tudo lealdade. Vocês me ensinaram a ser feliz, obrigado.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo Dom Supremo da Vida. Toda Honra, Glória, Louvor e profunda gratidão pela oportunidade que me concedeu de vencer este desafio.

A minha orientadora, Prof. Msc. Marizelma Patriota limeira, que com sua experiência e sabedoria ajudou-me a construir o meu estudo, a quem também agradeço por ter depositado em mim sua confiança, abrindo os caminhos para formação de novos conhecimentos.

A meu co-orientador e amigo, Gilmar Martins de C. Santiago, que no decorrer desse estudo me presenteou com a riqueza de seus conhecimentos.

A todos os professores, mestres do conhecimento, o mais profundo respeito e consideração pelas contribuições prestadas para meu desenvolvimento pessoal, acadêmico e profissional.

Aos colegas de turma, pela relação de harmonia e solidariedade em todo decorrer do curso.

A todos os colegas de trabalho, em especial aos funcionários da Gerência Regional do 5º Núcleo da Secretaria de Estado da Receita, que no decorrer desses quatro anos e meio souberam compreender os momentos de dificuldades e colaborar para mais essa conquista.

Aos meus colegas, Jefferson Dantas P. Rolim, Luiz Cláudio dos Santos, Geraldo Leite da Silva e José Galdino Neto pelas contribuições na elaboração desse trabalho e atenção que sempre me foi prestada.

RESUMO

A administração pública parece estar em um processo de mudança, onde tudo leva a crer que não se permite mais uma administração que não seja focada em resultados, tendo como princípio básico a eficiência. Em contrapartida a esse novo contexto, pode-se dizer que os recursos públicos encontram-se mais escassos, ensejando dos gestores uma maior responsabilidade fiscal. Este estudo, motivado pelas discussões sobre tema, objetivou abordar as exigências legais e a importância da análise de custo numa gestão pública voltada para os resultados, através de pesquisas exploratórias e bibliográfica. Foi realizado também um estudo de caso aplicando a metodologia do sistema de Custeio Baseado em Atividade – ABC em uma unidade fiscal da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, identificando as dificuldades encontradas na aplicação do sistema. Os resultados mostraram que além de ser possível implementar uma política de custo na administração pública, o sistema ABC é apontado como um dos mais indicados para fornecer informações propícias aos gestores, porém, há necessidade de reformulação do modelo mental destes e dos servidores da administração pública.

Palavras-chave: Administração Pública. Custeio ABC. Secretaria da Receita.

ABSTRACT

Public administration seems to be in a process of change that cannot be tolerated an **administration** that is not focused on results, having efficiency as its foundation. In contrast to this new context, it is evident that public resources are rarer, forcing managers to keep a greater fiscal responsibility. This study, motivated by the discussions on the theme, aimed to approach the legal requirements and the importance of a cost analysis of public administration focusing on results, through exploratory and bibliographic researches. A case study was also made, applying the methodology of the system of Activity-Based Costing – ABC in a fiscal unit Internal Revenue Service of Paraíba, identifying the difficulties found on the system's application. The results show that it is possible to implement a cost policy in public administration and the ABC system is pointed one of the most recommended to give propitious informations to the managers, however, there is a necessity of reinventing public administration managers' and servants' mental model.

Keywords: Public administration. ABC Costing. Revenue Service.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do sistema de informação contábil pública.....	24
Figura 2 - Custeio por absorção	26
Figura 3 - Esquema básico do método de custeio variável.....	28
Figura 4 - Modelo do Custeio Baseado em Atividade.....	30
Figura 5 - Representação do método de custeio ABC.....	31
Figura 6 - Hierarquia de atividades.....	37
Figura 7 - Função, business process, atividade, tarefas.....	39
Figura 8 - Direcionadores de Custo	40
Figura 9 - Formato de codificação da classificação orçamentária no orçamento público.	44
Figura 10 - Quadro detalhamento da despesa por elemento.....	45
Figura 11 - Classificação da despesa	45
Figura 12 - Comparativo do sistema de custeio ABC e o Sistema do Orçamento Público.....	46
Figura 13 - Organograma das Gerências Regionais	50

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Representação percentual dos recursos consumidos no Posto Fiscal	54
Gráfico 2 - Percentual de custo total dos recursos aplicados por atividade.....	74
Gráfico 3 - Percentual de custo total dos recursos aplicados por setor.....	75
Gráfico 4 - Percentual do custo unitário total por atividade primária	80
Gráfico 5 - Percentual de recursos aplicado às atividades primárias	81
Gráfico 6 - Representação dos objetos de custos	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Inventário de atividades e percentual de mão de obra por atividade.....	53
Tabela 2 - Levantamento de recursos.....	54
Tabela 3 - Alocação de mão-de-obra as atividades (em R\$).....	55
Tabela 4 - Áreas cobertas e os valores de depreciação da estrutura física.....	56
Tabela 5 - Área comum banheiro feminino.....	57
Tabela 6 - Área comum banheiro masculino.....	57
Tabela 7 - Área comum corredor.....	57
Tabela 8 - Área comum cozinha, refeitório e gerador.....	57
Tabela 9 - Apropriação das despesas com depreciação de bens imóveis nos seus setores (Em R\$)	58
Tabela 10 - Bens do ativo a serem depreciados.....	58
Tabela 11 - Despesa com depreciação de bens do uso exclusivo do setor fiscal.....	59
Tabela 12 - Despesa com depreciação dos bens de uso exclusivamente da digitação.....	59
Tabela 13 - Despesa com depreciação dos bens de uso comum setores fiscais e digitação.....	59
Tabela 14 - Despesa com depreciação equipamentos comum a todo posto.....	60
Tabela 15 - Despesa com depreciação do setor da agência arrecadadora.....	60
Tabela 16 - Despesa total com depreciação dos bens móveis por setor (Em R\$).....	60
Tabela 17 - Despesa total com depreciação por setor, bens móveis e imóveis (EM R\$).....	60
Tabela 18 - Despesa com depreciação alocada a atividade de fiscalização.....	61
Tabela 19 - Despesa com material de expediente consumido no setor de digitação.....	62
Tabela 20 - Despesa com material de expediente consumido no setor fiscal.....	62
Tabela 21 - Despesa com material de expediente consumido no setor fiscal e digitação.....	63
Tabela 22 - Apropriação dos itens 09 e 11 da tabela 21, as atividades de consumo.....	64
Tabela 23 - Representação dos materiais consumidos na unidade.....	64
Tabela 24 - Apropriação material de consumo.....	64
Tabela 25 - Representação dos materiais de limpeza consumidos na unidade.....	65
Tabela 26 - Apropriação material de limpeza.....	65
Tabela 27 - Resumo total dos recursos materiais.....	66
Tabela 28 - Apropriação dos custos de materiais de consumo aplicado no setor fiscal.....	66

Tabela 29 - Custo do consumo de papel A4 alocado na atividade	67
Tabela 30 - Custo do consumo de toner para impressora kyocera alocado na atividade	67
Tabela 31 - Alocação dos custos de material as atividades do setor fiscal	67
Tabela 32 - Apropriação recurso conservação e manutenção a cada setor	68
Tabela 33 - Alocação dos recursos de conservação e manutenção das atividades do setor fiscal.....	69
Tabela 34 - Apropriação consumo de energia aos setores.....	69
Tabela 35 - Apropriação do custo de energia elétrica setor fiscal.....	70
Tabela 36 - Controle de chamadas telefônicas efetuadas por setores/atividade.....	71
Tabela 37 - Apropriando chamadas não identificadas.....	71
Tabela 38 - Apropriando recursos aos setores.....	72
Tabela 39 - Apropriação das chamadas telefônicas as atividades do setor fiscal	72
Tabela 40 - Matriz de custos das atividades realizadas no P. F. de Nilson Lopes no período de janeiro de 2008 a junho de 2008 (Em R\$).....	73
Tabela 41 - Classificação, identificação de consumo e direcionadores das atividades	76
Tabela 42 - Direcionando atividade secundária nº 4, para suas atividades primárias	77
Tabela 43 - Direcionando atividade secundária nº 5 para sua atividade primária.....	77
Tabela 44 - Direcionando atividade secundária nº 10, para suas atividades primárias	77
Tabela 45 - Direcionando atividade secundária nº 12 para sua atividade primária.....	77
Tabela 46 - Direcionando atividade secundária nº 11 e 14, para suas atividades primárias.....	78
Tabela 47 - Custo das atividades primárias e direcionadores de atividades	78
Tabela 48 - Nº de eventos direcionadores das atividades	79
Tabela 49 - Custos unitários das atividades.....	79
Tabela 50 - Determinação da taxa de consumo de atividade	81
Tabela 51 - Custo dos objetos de custos	81
Tabela 52 - Custo unitário dos objetos de custos.....	82

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	12
1.1 Problematização	13
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 Justificativa	15
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	17
2.1 Pesquisa quanto aos objetivos	17
2.2 Pesquisa quanto aos procedimentos	18
2.3 Pesquisa quanto à abordagem do problema	19
3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
3.1 A Administração Pública e a necessidade de Implantação de um sistema de custos	21
3.2 Características dos Sistemas de Custos	25
3.3 Métodos de custeio	26
3.3.1 Custeio por Absorção	26
3.3.2 Custeio Variável	28
3.3.3 Custeio Baseado em Atividade – ABC	30
3.4 Aplicação do método ABC na Administração Pública	35
3.4.1 Atividade	36
3.4.2 Direcionadores	39
3.4.3 Objetos de custo	40
3.4.4 O orçamento público como modelo de apropriação de custo e sua relação com o sistema ABC.	41
4 ESTUDO DE CASO	49
4.1 Caracterização da SER	49
4.2 Definindo atividades	51
4.3 Levantamento dos recursos	53
4.4 Identificando direcionadores de recursos e atribuindo custos às atividades	55
4.4.1 Mão-de-Obra	55
4.4.2 Depreciação	58
4.4.3 Material de Consumo	61
4.4.4 Veículos	68
4.4.5 Conservação e manutenção	68
4.4.6 Energia Elétrica	69
4.4.7 telefone	70
4.4.8 Água	72
4.4.9 Matriz de recursos por atividades	73
4.5 Cálculo do custo dos objetos de custo	75
4.5.1 Definição das atividades primárias e secundárias	76
4.5.3 Atribuindo valores aos objetos de custo	80
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS	87
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE IDENTIFICAÇÃO DE ATIVIDADES	90
ANEXO A ORGANOGrama DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA	92

1 APRESENTAÇÃO

Diante da evolução que o mundo vem apresentando, tais como inovações tecnológicas, desenvolvimento de telecomunicações e, conseqüentemente, o avanço dos canais de comunicação, pode-se observar o crescimento do nível de informação da sociedade através da busca do conhecimento. Este conhecimento pode trazer consigo cidadãos exigentes e conhecedores dos seus direitos, demonstrando não suportarem mais a manutenção de uma administração ineficiente. Na busca de mudanças nesse este panorama, tem-se observado de forma generalizada que os Estados e a União vêm tentando atender a princípios constitucionais voltados ao controle de uma boa administração. Dentre eles, destaca-se o princípio da eficiência, que vem obrigando os gestores a direcionarem seus trabalhos com base em planejamentos para assim atenderem aos anseios da sociedade.

Diante desse cenário parece se iniciar uma gestão voltada para resultados, realizada através de planejamentos para se direcionarem as ações. Nesse contexto, pode-se notar que existe hoje no Brasil um consenso em relação à necessidade de a administração pública melhorar substancialmente seu gerenciamento.

Mediante o que se divulga nos meios de comunicação, comumente se vê que as dificuldades sociais do país exigem da administração pública um nível de resultados bem superior ao que há hoje. Assim, a responsabilidade do governo para realizar sua função social, deve ser alcançada com a maior qualidade possível na sua prestação de serviços e também com a maior eficiência possível. Dessa forma, não se podem mais ignorar as questões relacionadas à eficácia e à eficiência no setor público, pois não há recursos infinitos disponíveis para o alcance de todos os objetivos sociais.

A sociedade, através de manifestações próprias e exigentes, vem deixando transparecer uma necessidade dos órgãos públicos prestarem bons serviços aos cidadãos com baixos custos e alta qualidade. Assim, faz-se necessário combater os desperdícios, reduzir os custos e aumentar a produtividade, fazendo mais ao menor custo possível.

Nesse cenário, percebe-se ser fundamental a implantação de um sistema de custos para tornar mais transparentes para a sociedade os gastos com serviços e/ou bens, disponibilizando mais informações, que permitam avaliar a administração pública de forma mais abrangente, contribuindo para uma gestão eficaz e responsável.

Responder às demandas da sociedade com um nível melhor de atendimento interno e/ou externo, pode ser um grande desafio para a administração pública.

Diante dessas configurações, estudos têm apontado que sistemas de custeio são de fundamental importância para direcionar as decisões de uma organização e avaliar os seus resultados, buscando alcançar os objetivos traçados com menos desperdícios.

Este trabalho encontra-se fundamentado em pesquisas exploratórias, pesquisas bibliográficas e estudo de caso. Aborda as exigências legais que precisam ser cumpridas pelos gestores públicos no sentido de apurar custos operacionais. Realiza-se no estudo uma análise das ferramentas de custeio mais evidenciadas nos meios contábeis; no contexto da pesquisa, não se deixou de fora a abordagem do orçamento público, apontado por aqueles que o contemplam como um natural sistema de custo, corrente a qual nos condicionamos, porém entende-se não atender às necessidades gerenciais de um verdadeiro sistema de custeio e, por consequência, não cumprir exigências legais evidenciadas nas Leis 4320/64 e 101/2000, respectivamente, lei de orçamento e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e lei de responsabilidade fiscal; por fim, aborda uma aplicação prática da metodologia de custeio baseada em atividade.

O trabalho está dividido em cinco partes: na primeira, realiza-se uma apresentação das abordagens do nosso estudo; na segunda, apresenta-se a metodologia aplicada no estudo; na terceira, são apresentados conceitos básicos relacionados com os sistemas de custeio vigente; depois, desenvolve-se um estudo comparativo do ABC com o sistema orçamentário aplicado pela contabilidade governamental; na quarta, aplica-se a metodologia do custeio baseado em atividade – ABC em unidade fiscal da 5ª Gerência Regional da Secretaria de Estado da Receita; na quinta, apresenta-se as considerações acerca do estudo em questão.

1.1 Problematização

Nos últimos tempos, é comum se notar, de forma geral, que a sociedade vem se desenvolvendo culturalmente e cobrando da gestão pública uma melhor aplicação dos recursos públicos, que provém de tributos por ela pago, e que precisam ser administrados com base em uma política de resultados que só poderá ser implementada no momento em que o Estado conseguir implantar um modelo econômico de custeio que venha referenciar seus resultados.

Portanto, nota-se que a sociedade parece estar insatisfeita com a manutenção de uma administração pública ineficiente e, paralelamente a essa observação, gestores públicos buscando atender princípios constitucionais voltados ao controle de uma boa administração.

Dentre eles, pode-se destacar o princípio da eficiência, que vem obrigando os gestores a direcionarem seus trabalhos com base em planejamentos e controle de custos para, assim, atenderem aos anseios da sociedade.

Dispositivos legais como a Lei Federal nº 4.320/64, já determinam a implantação de sistemas de custos na administração pública, posteriormente reforçado pela Lei Complementar nº 101/2000.

Com base no desenvolvimento contextual posterior, este estudo buscará responder à seguinte problematização: **Quais os resultados apresentados pelo sistema ABC quando da sua aplicação em uma unidade fiscal na Gerência do Quinto Núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita com sede em Sousa-PB?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Identificar os resultados apresentados pelo sistema ABC quando da sua aplicação em uma unidade de fiscalização, na Gerência do Quinto Núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita com sede em Sousa-PB?

1.2.2 Objetivos específicos

- Abordar as exigências legais e a importância da análise de custos numa gestão pública voltada para resultados;
- Analisar o modelo de orçamento público atual, suas metodologias e dispositivos legais, realizando um confronto com o modelo de custeio baseado em atividade;
- Definir as atividades desenvolvidas, bem como seus direcionadores na unidade estudada;
- Identificar as dificuldades encontradas na implementação de ferramentas de custo na Gerência do Quinto Núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita com sede em Sousa-PB.

1.3 Justificativa

À Administração Pública cabe o desenvolvimento de atividades que visem ao bem comum. Por Administração Pública compreende-se o conjunto de órgãos, funções e agentes públicos com a finalidade de desenvolver as atividades do Estado, visando à consecução dos interesses coletivos. A Administração Pública deve expressar o compromisso do Estado com o bem-estar da coletividade como conceituado por (MEIRELLES, 1996).

Muito se comenta que o governo administra mal o Estado, que o servidor público é ineficiente e lhe falta comprometimento evidenciando-se a necessidade de mudança nesse cenário, pois a sociedade parece não suportar mais certos desmandos. O gestor público moderno precisa adequar-se aos princípios definidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988: moralidade, impessoalidade, publicidade, legalidade, bem como ao princípio da eficiência conforme estabeleceu a emenda constitucional 19/1998. Portanto, entende-se que é sob aspectos como da economicidade, eficiência e eficácia que os agentes públicos devem conduzir seus trabalhos.

Desse modo, pode-se dizer que é fundamental para que a administração pública venha a atender aos princípios supracitados à modernização de seus sistemas de gestão, o planejamento e controle das suas ações. Nesse contexto, a implementação de um sistema de custo apresenta-se como ferramenta para tomada de decisão, que busque a maximização da eficiente aplicação dos recursos públicos, aumento da produtividade com redução de custos, entre outros aspectos.

Sob o enfoque legal, com a implantação dessa ferramenta de gestão, a administração estaria também cumprindo exigências previstas na Lei complementar 101/2000 no seu artigo cinquenta, parágrafo terceiro que assim se pronuncia: "A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial".

Relativamente aos custos de bens e serviços, a Lei Federal 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, dispõe sobre o dever de sua apuração a fim de uma prestação econômica de serviços.

Assim, fica entendido que o controle de custo, aliado a outras ferramentas de planejamento, além de atender à exigência legal, representará o início de uma profunda revolução cultural na gestão pública brasileira, em que o ente público, diante da necessidade de recursos para

realização de bens e serviços públicos, antes de cogitar o aumento da receita através da elevação da carga tributária, busque obter tais fontes de financiamento, elevando o nível de sua eficiência, levando ao cidadão o sentimento de que o custo dos serviços públicos justifica a sua contrapartida ao cumprimento das suas obrigações tributárias.

Desse modo, justifica-se este trabalho pela tentativa de traçar um panorama que venha a direcionar o melhor sistema de custeio a ser aplicado no setor público, procurando-se identificar os desafios a serem superados na implementação de ferramentas gerenciais de custo, contribuindo desta forma para que a administração pública atenda às exigências legais e cumpra sua missão em atender aos anseios da sociedade.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a caracterização da pesquisa tomou-se como base: 1) os objetivos propostos para o seu desenvolvimento; 2) Os procedimentos a serem aplicados para a coleta de dados; 3) qual o tipo de abordagem a ser aplicada para as etapas de análise e interpretação dos dados.

Conforme Beuren *et al.* (2006,p.79), as pesquisa na área contábil podem ser agrupadas em três categorias:

Pesquisa quanto aos objetivos, que completa a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto a abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

O ambiente da pesquisa é restrito ao Posto Fiscal de Nilson Lopes, unidade fiscal pertencente a 5º Gerência Regional da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, tendo em vista que, os dados coletados, são referentes a informações sobre está unidade.

Os dados são apresentados através de tabelas, quadros e gráficos os quais proporcionam e facilitam a compreensão e interpretação dos resultados. Segundo observação de Lakatos e Marconi (1996, p. 33-34) “seu propósito mais importante é ajudar o investigador na distinção de diferenças, semelhanças e relações, por meio da clareza e destaque que a distribuição lógica e a apresentação gráfica oferecem às classificações”.

Buscando-se caracterizar a pesquisa, faz-se necessário estabelecer os procedimentos metodológicos aplicados; sendo fundamentado, de acordo com a classificação de categorias apresentadas acima.

2.1 Pesquisa quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, pode-se classificar o presente estudo como uma pesquisa do tipo exploratória. Apesar de exigências legais acerca de aplicação de custos na área pública o assunto abordado encontra pouca divulgação prática no setor; verifica-se que, normalmente, os trabalhos publicados delimitam seus estudos em setores como educação e saúde, fato constatado através de análise das publicações apresentadas no portal da associação brasileiro de custos. Essa pouca aplicação prática e a falta de consenso em se definir a

melhor metodologia de custeio a ser aplicada no setor público, direciona o estudo, para uma pesquisa exploratória.

Para Beuren *et al* (2006,p.79), “a caracterização do estudo como pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”.

Gil (1999, apud BEUREN, 2006, P.80) destaca que “a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato”.

Nesse sentido, a presente pesquisa apresenta as características intrínsecas ao enquadramento num estudo de caráter exploratório.

2.2 Pesquisa quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos, sua classificação fundamenta-se na necessidade de estudos complementares ao assunto que se deseja investigar.

Para Beuren *et al* (2006, p.83), nessa tipologia enquadram-se: “estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental”

Beuren *et al* (2006) ressalta que os termos da classificação supracitada não apresentam características de unanimidade, porém por o autor direcionar sua obra para os trabalhos monográficos em área contábil, segue-se sua classificação no contexto deste trabalho.

2.2.1 Estudo de caso

O estudo realizou-se mediante a aplicação da metodologia de custeio baseado em atividade em uma unidade fiscal da Secretaria de Estado da Receita, para o desenvolvimento do trabalho a coleta de informações foi uma característica determinante. Outro aspecto fundamental foi a aplicação de um questionário, direcionado para se determinar as atividades desenvolvidas no Posto fiscal de Nilson Lopes e o percentual de mão-de-obra aplicada em cada atividade.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977, apud SUOSA; FIALHO; OTANI, 2007, P.84) afirmam que:

o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações detalhadas com vistas em 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.

Sousa, Fialho e Otani (2007, p. 42) assim definiram um estudo de caso:

é a pesquisa que se caracteriza por um estudo aprofundado e exaustivo de um caso específico, que seja relevante pelo potencial de abrangência, de forma a permitir, um amplo e detalhado conhecimento do caso, fato ou fenômeno estudado, através do processo de análise e interpretação.

As definições acima caracterizam, de forma clara e objetiva, um estudo de caso na pesquisa contábil no qual, notoriamente, se enquadra o estudo em questão.

2.2.2 Pesquisa Bibliográfica

Nos moldes atuais em que se apresenta o trabalho monográfico, pode-se afirmar que a pesquisa bibliográfica é uma parte obrigatória do estudo. Nela se aprofundam os conhecimentos nos assuntos inerentes ao problema que se deseja investigar, essa modalidade de pesquisa é realizada em publicações sobre o tema e contribui para a elucidação de dúvidas e definições de padrões técnicos a serem utilizados pelo pesquisador.

Cervo e Bervian (1983,p.55 apud apud BEUREN, 2006, P.86) definem a pesquisa bibliográfica como a que:

explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Essa pesquisa enquadra-se em nosso estudo quando, no desenvolvimento dos conhecimentos técnicos acerca do tema abordado, se realizam pesquisas em livros, periódicos, publicações científicas, etc.

2.3 Pesquisa quanto à abordagem do problema

O presente estudo aplica uma ferramenta de custeio em uma unidade fiscal da SER-PB e realiza a análise dos resultados de forma prática e objetiva; a relação direta entre o autor e o

mundo real evidencia o mundo qualitativo da pesquisa; Foram utilizadas para a análise dos dados, objeto desta pesquisa, as abordagens quantitativa e qualitativa. Para melhor compreensão desta terminologia buscou-se a conceituação oferecida por Lakatos e Marconi (1986, p.126) que afirmam:

Pessoas e coisas podem ser descritas em termos quantitativos e qualitativos. A) Quantitativos – Formalizados em termos de grandeza ou quantidade do fator presente em uma situação. Os caracteres possuem valores numéricos, isto é, são expressos em números. Ex: pelo tamanho, custo, produção, número de filhos, etc. b) Qualitativos – Baseados na presença ou ausência de alguma característica, e também na classificação de tipos diferentes de dada propriedade. Ex: cor da pele, raça, nacionalidade, etc.

Segundo Richardson (2007) é possível estabelecer pontos de integração entre os métodos quantitativos e qualitativos. Para o autor, na fase do planejamento a discussão e o uso de técnicas de entrevista e a observação podem contribuir na formulação do problema de pesquisa. Na fase de coleta de dados o uso de técnicas qualitativas possibilitará um aprofundamento detalhado de informações que enriquecerão a pesquisa, enquanto que na análise dessas informações as técnicas quantitativas permitirão averiguar os resultados dos questionários e as relações descobertas pelo estudo.

Assim, com base nas características acima, fica evidenciado que o presente estudo trabalha de forma qualitativa e quantitativa quanto à abordagem do problema.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 A Administração Pública e a necessidade de Implantação de um sistema de custos

Numa visão geral, pode-se notar que o mundo está passando por uma fase de mudanças constantes. No entanto, estas transformações são apenas parte da evolução social, tecnológica e, sobretudo mental, que a humanidade vem experimentando. Nesse mesmo contexto, a sociedade tem se tornado cada dia mais exigente, e o gestor público, que no passado parecia conduzir seu trabalho sem tanta transparência, realizando seus serviços sem a preocupação com a satisfação das necessidades coletivas, hoje é cobrado por resultados quando tais necessidades não recebem as devidas atenções.

Por outro lado, observações feitas à cerca dos recursos repassados pela União para os Estados, Distrito Federal e Municípios mostram que estes estão cada dia mais escassos, necessitando de um ajuste fiscal cada vez mais eficiente.

A Constituição Federal de 1988 trata a administração pública de forma diferente quando em seu artigo 37, define os princípios que deveriam nortear suas ações e determinou que o ingresso em cargo público depende de aprovação prévia em concurso público.

O artigo supracitado assim estabelece:

Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

I - (...);

II - a investidura em cargo público ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

[...]

Diante desse dispositivo legal, fica evidenciado o princípio da obrigatoriedade de desempenho na atividade pública, como também a necessidade de modernização da administração.

Meireles (1984, *apud* KOHAMA; HELIO, 2006, p.10) explica que: "Na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza".

Ressalte-se, entretanto, o perfil burocrático do serviço público no que se entende estar relacionado a evitar o uso indevido dos recursos públicos. Percebe-se também, que, apesar de todos os regramentos responsáveis por direcionar as ações dos servidores públicos, impostos pela lei, tais como: Constituição Federal, Lei Complementar 101/2000, Leis Orgânicas dos Estados e Municípios, Lei Federal nº 4320/64, entre outros, é noticiadas quase que diariamente nos meios de comunicação, a existência de fraudes contra o erário.

Nessa perspectiva, o papel do planejamento e controle na administração pública é por demais relevante para a execução de políticas e diretrizes do governo, destacando-se como dispositivo legal na busca de atingir os princípios constitucionais e uma gestão com ética a Lei complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que, no seu artigo primeiro, estabelece:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no capítulo II do Título VI da constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a **ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas** e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.(grifos nosso)

Por essa ótica, observa-se que uma gestão eficaz deve pautar-se não só pela execução de ações planejadas, principalmente planejadas previamente, bem como em seu efetivo acompanhamento, não se admitindo mais, dessa forma, administrações empíricas nas quais ações e resultados acontecem em um processo natural sem qualquer intervenção de seus gestores.

Porém esse mesmo dispositivo, que estabelece uma administração responsável e planejada, determina, de forma clara, no seu artigo cinquenta, parágrafo terceiro, a obrigatoriedade de utilização de um sistema de custo, assim descrito: A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (Grifos nosso)

Entretanto ressalta-se o bom senso do legislador quando introduziu, de forma obrigatória, o artigo supracitado na Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, para realizar um planejamento eficiente e eficaz, é necessário o conhecimento detalhado dos custos dos processos como ferramenta responsável para fornecer informações para tomadas de decisões.

Segundo Hansen e Mowen (2003, p.57), o sistema de informações de custos tem três objetivos amplos: "1. Fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão. 2. Fornecer informações para o planejamento e controle. 3. Fornecer informações para tomadas de decisão."

Para Hansen e Mowen (2003, p.55), "um sistema é um conjunto de partes inter-relacionados que realiza um ou mais processos para atingir objetivos específicos".

Maher (2001, p.64) "menciona que um custo representa um sacrifício de recursos".

Assim, pode-se entender que o setor público apresenta como característica básica à prestação de serviço. Nota-se que em suas atividades busca-se sacrificar recursos para atender os anseios da sociedade.

No estudo da Lei 4.320/64, observa-se que a administração pública tem uma contabilidade calcada em subsistemas de informações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e de compensação, que no entendimento geral pouco contribui com informações relevantes para tomada de decisões gerenciais na definição de metas em um planejamento estratégico, tendo-se como exemplo: a definição de que uma das metas do planejamento é reduzir as despesas na Secretaria de Estado da Receita, de imediato surgirá questionamentos do modo: porque reduzir, onde reduzir, quais os parâmetros para estabelecer quanto deve ser reduzido, as reduções afetarão a produtividade, etc.

Nesse cenário, fica entendido uma evidente necessidade de criação de um subsistema de custos que se inter-relacione com os demais processos, convergindo em um sistema de contabilidade governamental único, porém, com objetivos específicos, atendendo as obrigações legais, propiciando aos gestores público informações gerenciais para um planejamento fundamentado em dados consistentes, oferecendo serviços públicos de boa qualidade realizados sob os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia e enfim receber a confiança do cidadão que atualmente, parece encontrar-se, descrente com as qualidades dos serviços e a ética dos servidores.

A figura 1 ilustra um modelo de estrutura para um sistema de contabilidade governamental.

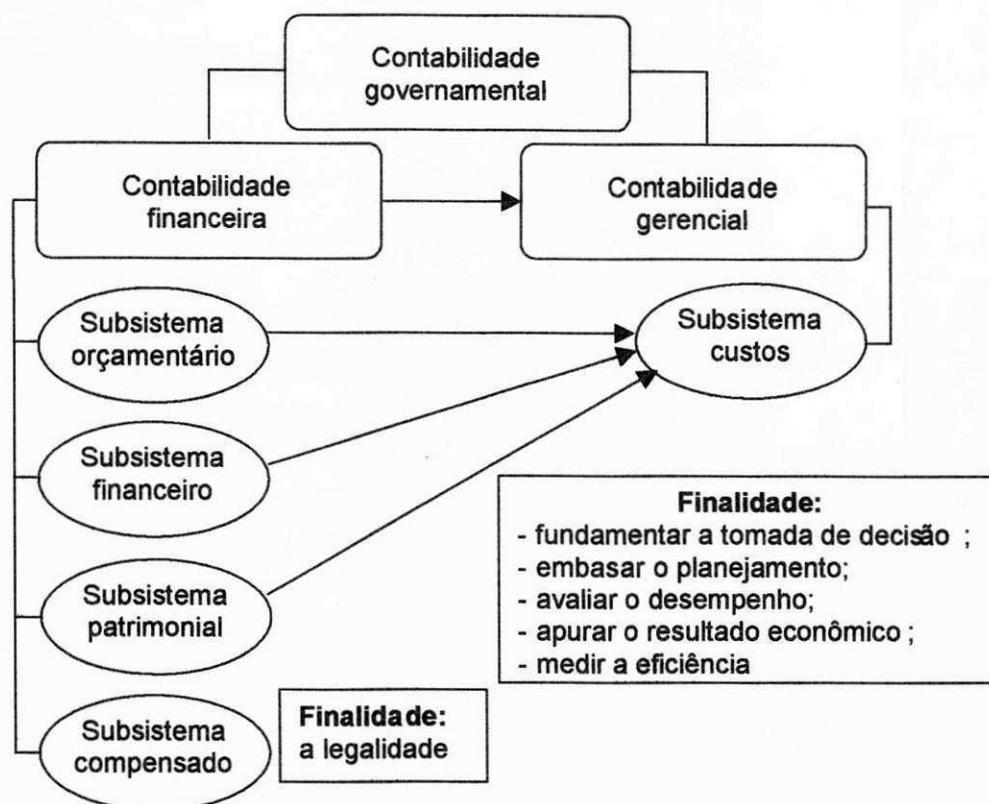


Figura 1 - Estrutura do sistema de informação contábil pública.
Fonte: Mauss e Sousa (p.8, 2008)

Assim, verifica-se, pelo modelo apresentado, que a contabilidade de custos está alocada na contabilidade gerencial e busca dados e informações na contabilidade financeira, mais precisamente nos subsistemas orçamentário, financeiro e patrimonial para cumprir seu objetivo principal, que é produzir informações relevantes para a tomada de decisão, o embasamento do planejamento, a avaliação de desempenho, etc.

Desse modo, entende-se que, com uma ferramenta de custo implementada, os administradores públicos podem controlar variáveis críticas para o sucesso futuro, saindo do foco financeiro tradicional, que controla somente o passado, introduzindo outras perspectivas métricas. Tais perspectivas se voltam para a excelência no desempenho de processos, visando à garantia do equilíbrio entre receitas e despesas.

Nesse contexto, acredita-se que um sistema de custo, funcionando de forma eficiente e eficaz, será uma ferramenta capaz de auxiliar na desburocratização dos serviços e colaborar com um nível de informação condizente com as exigências atuais da administração pública

no sentido de gerenciar as decisões, evitar as fraudes e atender a princípios constitucionais que facilite o acompanhamento orçamentário pela sociedade. Porém, mesmo se acreditando na grande importância gerencial que a contabilidade de custos trará no âmbito público, não existe nenhuma normatização específica de como deve ser processada; na realidade, há apenas a previsão legal de que deve ser utilizada pelas entidades públicas para se dispor do conhecimento do custo dos serviços públicos.

3.2 Características dos Sistemas de Custos

Apesar de o legislador ter definido a obrigatoriedade da apuração de custos, não definiu a metodologia a ser aplicada.

Evidentemente, entre as metodologias mais estudadas e mencionadas nas bibliografias atuais, todas têm características próprias, apresentando vantagens e desvantagens com as suas aplicações, motivo pelo qual se busca definir alguns conceitos e particularidades desses sistemas de custeio para, em seguida, justificar a metodologia escolhida.

A prática tem demonstrado que não existe um sistema de custo predeterminado e estruturado que possa ser aplicado diretamente em uma organização. As características da organização e os objetivos do custeio são fatores determinante para se definir qual sistema devemos adotar. Para Hansen e Mowen (2003, p.65):

Um princípio fundamental da gestão de custos é “custos diferentes para propósitos diferentes”. Assim, o que custo do produto significa depende do objetivo gerencial que está sendo atendido. Esse princípio não deve ser usado como uma justificativa para uma proliferação de métodos de custeio do produto. Usar mais métodos de custeio do produto do que necessário pode ser confuso e prejudicar a credibilidade do sistema de informação da gestão de custos.

Seguindo este pensamento, Mauss e Souza (2008, p.41) destacou:

Que não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidade de informação e a sua realidade operacional. Em geral, os custos são acumulados no subsistema de contabilidade financeira para posteriormente serem alocados aos objetos de custeio, via método de custeio. O seu nível de detalhe deverá refletir a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada.

Assim, pode-se dizer que para uma entidade adotar um sistema de custos, faz-se necessário o reconhecimento da estrutura e do comportamento dos custos, uma vez que cada sistema gera uma informação específica para uma necessidade específica.

3.3 Métodos de custeio

3.3.1 Custeio por Absorção

Hansen e Mowen (2003) entende que nessa metodologia todos os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos são alocados ao produto. Ele se caracteriza por alocar, através de rateio os custos indiretos ao produto ou serviço. Conseqüentemente, por ser um critério em que existe um risco de se distorcer o verdadeiro custo do produto/serviço; sua utilização, quando o escopo da apuração é para tomadas de decisões gerenciais, fica muito limitada.

Ainda Martins (2006) assim definiu: “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feito”.

Mauss e Souza (2008, p.41) sugerem a representação gráfica de custeio por absorção, conforme se segue:

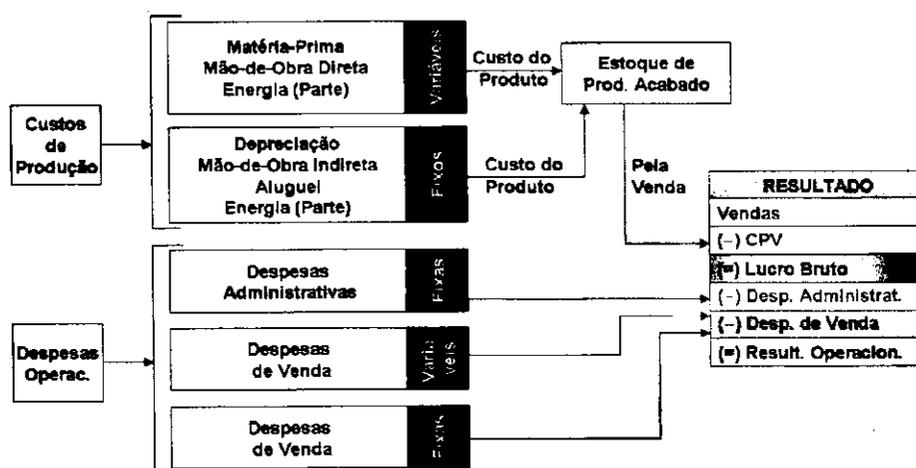


Figura 2 - Custeio por absorção
Fonte: Mauss e Souza, 2008.

Padoveze e Nakagawa (2000 e 2001 apud MAUSS; SOUZA, 2008, p.47) reconhecem as seguintes vantagens de sua utilização:

- a) permite a apuração do custo de cada departamento ou centro de custo;
- b) agrega todos os custos, tanto diretos como indiretos, ao objeto de custo;
- c) possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção;
- d) sua implantação pode ser menos custosa por usar critérios de alocação mais simples.

Dentre essas, destaca-se ainda, que a apuração do custeio por absorção é o método exigido pela legislação fiscal no Brasil. Porém, o fato do estudo em questão estar relacionado com a apuração de custos na administração pública, esta vantagem não apresenta relevância na escolha da metodologia a ser aplicada.

Quanto às desvantagens e críticas à sua forma de custeio, Sousa (2001 apud MAUSS; SOUZA, 2008, p.47) constata que se referem à incapacidade desse método em viabilizar:

- a) uma apropriação acurada dos custos aos abjetos de custeio;
- b) Um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos;
- c) a adoção de procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria contínua dos bens, serviços e produtos e para eliminação de desperdícios;
- d) o estabelecimento de estratégias que assegurem vantagem competitiva.

Assim, observa-se que, embora o método de custeio por absorção apresente facilidade de aplicação e seja o exigido pela legislação fiscal, no seu arcabouço, parece não apresentar grandes informações que venham a contribuir com o gestor público na tomada de decisões estratégicas.

Mauss e Sousa (2008) ressalta que uma das características do serviço público é a presença de custos indiretos, fator determinante na elaboração dos custos e que precisa ser bem alocado, para que o custo dos processos represente, de forma consistente, o valor real da operação. Como no custeio por absorção, esses custos são rateados de forma subjetiva e arbitrária, podemos obter resultados que induzam o gestor a tomar decisões administrativas equivocadas.

3.3.2 Custeio Variável

Para Mauss e Souza (2008) o método de custeio variável se caracteriza por apropriar aos produtos apenas os custos e despesas variáveis. É um método que utiliza a margem de contribuição do produto e relaciona os custos indiretos. Essa margem precisa ser superior a estes custos para definir a viabilidade de fabricação do produto. Nesse método, o volume de venda pode definir se o produto deve ser produzido ou não.

Martins (2006, p.198) observa que: "no custeio variável, só são alocados aos produtos os custos e despesas variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para o estoque só vão como consequência, os custos variáveis".

O modelo utilizado no custeio variável é conhecido como o método da margem de contribuição; devido a esse formato, a metodologia utilizada pode tornar-se muito útil como instrumento para a tomada de decisões sobre alteração no volume de atividades.

Mauss e Souza (2008, p.41) sugerem a representação gráfica de custeio variável, conforme se segue:

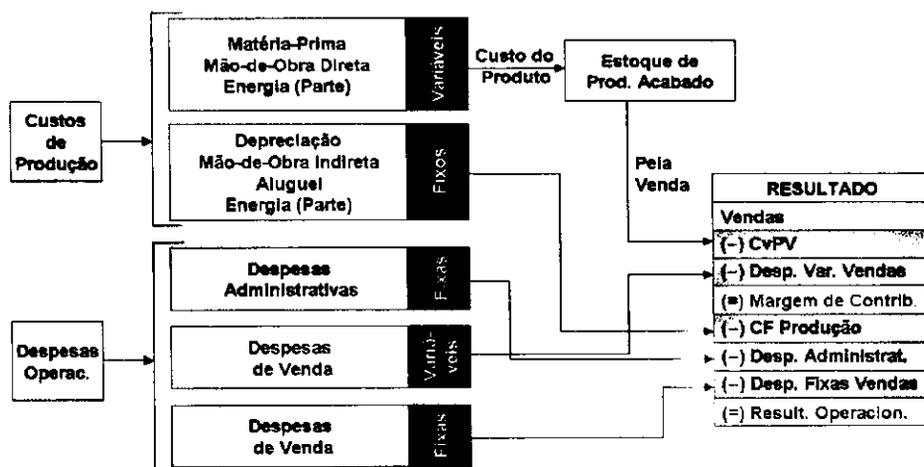


Figura 3 - Esquema básico do método de custeio variável.
Fonte: Mauss e Souza, 2008.

Assim, como pode ser observado pela representação gráfica acima, essa metodologia aplica todos os custos fixos diretamente como despesa do período e aloca as despesas variáveis diretamente ao produto, gerando a figura da margem de contribuição que precisa ser maior

que os custos fixos e demais despesas para a empresa obter um resultado operacional positivo.

Sousa e Mauss (p.53, 2008) destacam as seguintes vantagens do custeio variável:

- a) eliminação das flutuações nos resultados decorrentes dos volumes de produção e vendas versus absorção de custos fixos do período;
- b) conhecimento da margem de contribuição (custeio variável) e da margem de contribuição direta (custeio direto) efetiva de cada serviço;
- c) otimização dos resultados operacionais com base na identificação do mix mais adequado de serviços a prestar com base nos resultados diretos observados;
- d) simplificação dos trabalhos de custos em face da eliminação das operações contábeis de rateio dos custos fixos;
- e) representa um instrumento gerencial que possibilita o cálculo do ponto de equilíbrio e margem de segurança operacional;
- f) é mais fácil custear os serviços com o custeio variável e direto, pois os dados são próximos da responsabilidade dos gerentes;
- g) possibilita a correta avaliação do desempenho divisional e global da corporação;
- h) possibilita mais clareza no planejamento dos resultados e na tomada de decisões;
- i) fundamenta decisões de curto prazo, principalmente no que diz respeito à ociosidade e atendimento de pedidos especiais.

Sousa e Mauss (p.53, 2008) observam como desvantagens e críticas da utilização do método o seguinte:

- a) a dificuldade em classificar corretamente os custos em fixos e variáveis (alguns são ainda semifixos ou semivariáveis);
- b) há uma limitação na análise da margem de contribuição e da margem de contribuição direta. Ela pode não permanecer a mesma em diferentes níveis de atividade porque os custos variáveis podem elevar-se (em patamares superiores à receita). Além disso, dependendo do nível em que a organização atua, os custos fixos também podem ter um crescimento desproporcional à receita. Portanto, o gestor deve estar atento quando isto ocorrer;
- c) os custeamento variável e direto são ótimos para análise a curto prazo, mas subestimam os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo. No caso o objeto de custeio.

Nesse contexto, percebe-se que o custeio variável não apresenta critérios de rateio para a apropriação dos custos indiretos aos produtos ou serviços; as despesas operacionais que podem ser diretamente identificadas nos produtos ou serviços são consideradas no custeio, o que proporciona uma boa análise dos custos incorridos nas operações; separa os custos de produção em fixos e variáveis e remove os efeitos de alterações nos estoques sobre o

lucro, o que não acontece no custeio por absorção, quando uma organização pode aumentar ou diminuir o lucro, aumentando ou diminuindo o estoque.

Porém esse método de custeio limita a análise de custo no curto prazo, ou seja, sem considerar os custos indiretos não alocados no produto. Tal procedimento pode ocasionar problemas futuros, caso a margem de contribuição não seja suficiente para cobertura desses custos e geração do lucro.

3.3.3 Custeio Baseado em Atividade – ABC

O ABC – Activity Based Costing é considerado um sistema de custeio que se baseia na análise das atividades significativas desenvolvidas na organização apresentando, como principal diferença em relação ao custeio por absorção e o variável, o tratamento dado aos custos indiretos.

Nakagawa (2001) entende que essa metodologia tem como fundamento básico sua forma eficiente de rastrear todos os custos e despesas empregadas nos processos de produção ou serviço através de direcionadores de custos que determinam a quantidade de trabalho aplicado em determinadas atividades, que indicarão o quanto de recurso será consumido pelas atividades.

Portanto o pressuposto do "ABC" é partir do princípio de que as atividades consomem recursos e, conseqüentemente, os objetos de custos, como processos, produtos, clientes ou serviços, consomem atividades conforme representação gráfica abaixo:

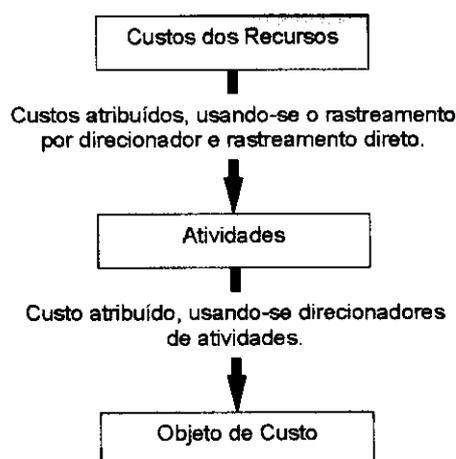


Figura 4 - Modelo do Custeio Baseado em Atividade
Fonte: Adaptado, Hansen e Mowen, 2003.

Para NAKAGAWA (2001, P.40), conceitualmente, o ABC é algo muito simples. “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Segundo Sousa e Mauss (p.56, 2008), o ABC pode assim ser definido:

“O ABC é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas em uma organização industrial, de serviços ou comercial, utilizando direcionadores para alocar as despesas e custos indiretos de uma forma mais realistas aos produtos e serviços do que aquela realizada por meio de rateios”.

Assim, destaca-se que os custos indiretos no custeio ABC, quando determinado os direcionadores, e os custos dos recursos consumidos são apropriados às atividade, que, por sua vez, num procedimento similar, têm as atividades direcionadas para o produto/serviço, esse detalhamento tende a evitar as distorções causadas quando realizado por unidades departamentais ou taxa única.

A figura seguinte ilustra a representação gráfica do método de custeio ABC, observando-se que todos os custos indiretos e despesas operacionais foram alocados nas atividades através dos direcionadores de custos de atividades; em seguida, todas as atividades repassam seus custos e despesas aos produtos que, nesse caso, são os objetos de custos. Os custos diretos são alocados diretamente nos produtos, como acontece nas metodologias anteriores.

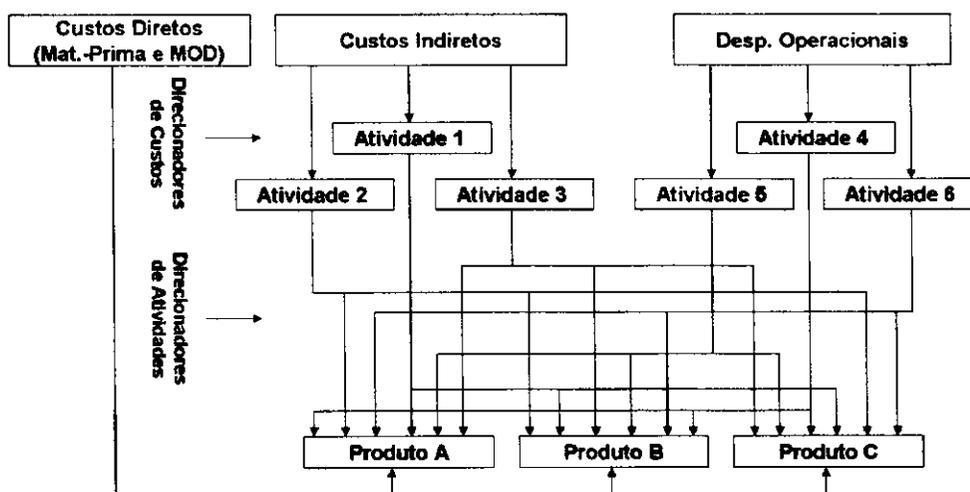


Figura 5 - Representação do método de custeio ABC.
Fonte: Mauss e Souza, 2008.

Nota-se que os CIFs dependem das atividades e não das quantidades produzidas. Assim, na presença de CIFs significativos não-unitários e diversidades de produto, usar apenas os direcionadores de atividades baseados em unidade pode levar um produto a subsidiar o outro.

Desse modo, observa-se que a alocação dos custos indiretos não afetará o custo total, mas fatores, como preço e rentabilidade dos produtos/serviços individualizados, poderão ser distorcidos, comprometendo o comportamento e decisão dos gestores.

Nakagawa (2001) destaca que os principais aspectos do sistema ABC são entendidos conforme a seguir:

a) Não se limita a fornecer informações por departamento ou centro de custos; fornece custos de processos da organização, identificando os fatores que os dirigem (cost drivers). Tal informação permite à gerência apontar e medir oportunidades de melhoria do processo no sentido de atingir as necessidades da organização e do cliente, o que significa tomar as decisões que irão melhorar o desempenho da entidade, tomando-se mais eficaz.

b) Fundamenta-se na premissa de que as atividades desenvolvidas pela organização geram custos e que os produtos/serviços as consomem/utilizam.

Como nem todas as atividades agregam um mesmo valor num determinado processo, o "ABC" as divide em três categorias: principais, de apoio e de desvio.

Para que as atividades identificadas sejam divididas, são coletados dados sobre todas as atividades que consomem recursos na organização. O processo de identificação dessas atividades é dinâmico e busca o contínuo aperfeiçoamento através da minimização e/ou eliminação de custos de atividades que não agregam valor ao produto/serviço (do ponto de vista do cliente ou sociedade, quando se tratar da administração pública).

c) Através da divisão das atividades em categorias, serve-se de maior número de base para alocação de custos, o que proporciona quantificar melhor o valor dos recursos aplicados na produção de cada produto, identificando o custo real e individual sem as distorções do sistema tradicional de custeio. Essa divisão também proporciona resultados mais favoráveis, à medida que a gerência, concentrando sua atenção nas atividades-principais-chave e nos piores casos das atividades de desvio consegue:

- melhorar os serviços fornecidos pelas atividades principais;
- aumentar a eficiência das atividades de apoio;

- eliminar as atividades de desvio.

Vale ressaltar que a eficácia organizacional envolve relação estratégica de recursos. Para isso, além de contabilizar as atividades, a organização tem que:

- 1) Manter uma melhoria contínua na eliminação das atividades que não adicionam valor (atividades de desvio).

As atividades de desvio que não adicionam valor ao produto/serviço podem ser facilmente visualizadas no processo produtivo. Muitas vezes a administração pública realiza serviços que representam custos e em nada contribuem para a melhoria do atendimento às necessidades da sociedade. Os burocráticos procedimentos que regem o servidor público são, muitas vezes, responsáveis por esses desvios. A eliminação de muitos procedimentos e, conseqüentemente, dos custos atrelados a essas atividades pode ser conseguida com a reestruturação dos processos, eliminando desperdícios de tempo e proporcionando a obtenção de um serviço com qualidade idêntica ou superior à anterior, com menor custo.

- 2) Assegurar contínuo melhoramento do acompanhamento dos custos para consecução dos objetivos gerenciais.

Isso deve ser conseguido através de contínua determinação das relações causa e efeito entre atividades e objetivos gerenciais. O acompanhamento direto dos custos é a melhor forma de reduzi-los e de aprimorar o processo de tomada de decisões quanto ao preço dos serviços contratados, produtividade dos servidores, compra de materiais, etc.

- d) Não se diferencia do sistema tradicional apenas pelas mudanças das bases dos custos, mas também porque, ao coletar dados sobre atividades, indica todos os geradores de custo no ciclo completo até chegar ao objeto de custo, o que ajuda a compreender melhor e gerenciar os processos. Ademais os geradores de custo (cost drivers) que geram as atividades e sua identificação requerem, pois, o melhor cuidado.

As atividades são consideradas como processos funcionais interdepartamentais e não departamentais como na abordagem convencional.

Desta forma, tendo sido evidenciados os principais aspectos do ABC, relacionaremos suas principais vantagens, que Nakagawa (p.35, 2001) assim elencou:

- a) contabilidade baseada em atividade: identificar as atividades desenvolvidas, rastreando os custos indiretos de forma mais racional, viabilizando uma análise efetiva de custos e de desempenho;

- b) visão estratégica de custos: fornece subsídios para o planejamento e decisões de longo prazo porque incorpora os custos e despesas fixos na apuração dos custos totais;
- c) melhor gestão de recursos: proporciona base para um controle melhor e mais eficiente dos custos totais, conduzindo a tomadas de decisões mais eficazes.

Porém, apesar desse panorama de aspectos positivos, o ABC também recebe inúmeras críticas, assim observadas por Catelli e Guerreiro (2005 apud MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. 2008, p.68):

- a) a grande parcela dos custos indiretos, em qualquer tipo de atividade, é de natureza fixa, e o ABC não pode mudar essa realidade;
- b) todo o relacionamento de custos fixos das atividades com as unidades individuais de produtos por meio de direcionadores de custo está sujeito a arbitrariedade, não existindo critério objetivo isento de discussões;
- c) as atividades apresentam diferentes níveis de volume e, com o ABC, obtêm-se diferentes custos unitários por atividade;
- d) com o aumento da tecnologia nos sistemas produtivos e, conseqüentemente, o aumento proporcional dos custos fixos em relação aos variáveis, pelo método ABC os resultados serão proporcionalmente mais errados;
- e) o ABC muda a natureza comportamental do elemento de custo, transformando os custos fixos em variáveis, gerando informações distorcidas;
- f) o processo arbitrário de rateio dos custos fixos gera informações que impossibilitam a comparação entre os custos de empresas concorrentes;
- g) o ABC segue estritamente o conceito de reconhecimento de receita somente no momento da venda, não se preocupando com o processo de agregação de valor proporcionado pelas atividades existentes.

Mediante o exposto, entende-se que o sistema ABC, devido ao seu detalhamento e precisão, é uma ferramenta gerencial de custeio que, quando definidos os objetos de custos, rastreadas as atividades, determinados os direcionadores de custos e alocados os recursos consumidos pelas atividades nos objetos de custos, teremos uma base de dados capaz de determinar o custo real do produto ou serviço, ficando o gestor de posse de informações fundamentais na definição de um planejamento preciso, além da possibilidade de criação de indicadores de desempenho que poderão mensurar os resultados esperados nos serviços realizados pela administração pública.

3.4 Aplicação do método ABC na Administração Pública

O tipo desejável de custeio vem sendo debatido há décadas. Conforme destaca Maher (2001), ao afirmar que, por muito tempo, em sua maior parte, as diferenças de opiniões originavam-se na busca de um método conceitualmente superior de avaliação de estoques e de mensuração do lucro para fins de elaboração de demonstrações financeiras.

Mauss e Sousa (2008) comenta que medida de custo mais adequada geralmente depende da situação – depende da natureza da decisão, do custo em análise, das preferências do tomador da decisão e de muitos outros fatores. O elevado número de gastos indiretos presentes nos processos de produção da administração pública, a diversidade de serviços prestados e um orçamento estruturado em programas, projetos e atividades, que provavelmente já se apresenta como um sistema de custo, obviamente sem os detalhes e informações do método ABC, sugerem ao gestor optar pelo detalhamento do método de custeio ABC e sua aplicação na administração pública, na qual se pode referendar essa escolha conforme as citações abaixo:

Martins (2003), afirma que:

O serviço público, possui características em sua estrutura operacional consideradas apropriadas para a implementação do ABC, como, por exemplo: níveis relevantes de gastos indiretos, mix diversificados de serviços prestados, tomadores de serviços com características diversificadas.

Para Slomski (2003 apud MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de; 2008, p.56):

O ABC é um dos métodos que mais se ajustam às entidades públicas de administração direta, pois é hábito nessas instituições a definição de atividades, já que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades, mesmo que essas atividades do orçamento programa sejam distintas das atividades do método ABC. Nesse caso, atividade é toda a ação permanente de governo; e projetos são ação que consome recursos, seja no orçamento, projetos ou atividades.

Mauss e Sousa (p.56, 2008) ressaltam que, para utilização do ABC, três situações básicas devem estar presentes:

- a) os custos indiretos devem representar parcela considerável do custo total;
- b) produção, em uma mesma planta, de extrema variedade de produtos e serviços no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção;

c) possuir uma clientela igualmente diversificada e que exige especificações especiais, serviços adicionais, etc.

Nesse contexto, precisa-se conhecer a metodologia de implantação do modelo ABC, procurando, a princípio, definir alguns termos já citados anteriormente que são fundamentais na estratégia de projetar esse sistema.

Hansen e Mowen (p.392, 2003) definem seis etapas essenciais da projeção de um sistema ABC:

- 1) identificar, definir e classificar as atividades e os atributos chave;
- 2) atribuir o custo dos recursos para as atividades;
- 3) atribuir o custo das atividades secundárias para atividades primárias;
- 4) identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade por objeto de custo específico;
- 5) calcular as taxas de atividades primárias;
- 6) atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

Desta forma, ao cumprir as etapas acima, destaca-se a riqueza de informações que o modelo de custeio ABC proporcionara para o gestor.

3.4.1 Atividade

Maher (2001) entende que na aplicação do sistema de gerenciamento baseado no "ABC", entende-se que a atividade é o ponto central da contabilidade de custo. Desta forma, é fundamental identificar as atividades que constituem o processo a fim de começar a projetar a implantação do sistema.

As atividades representam ações empreendidas ou trabalho realizado por equipamentos ou pessoas. Para Nakagawa (P.42,2001), "atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos".

Analisando a definição do autor acima citado, nota-se estar incluída a prestação de serviço, foco maior da administração pública.

Hansen e Mowen (2003) descreve que para definir as atividades, precisa-se conhecer o processo de produção, sendo importante preparar um inventário das atividades realizadas

pela organização, classificar esse inventário e traçar uma hierarquização para facilitar a conquista de objetivos gerenciais e otimizar o consumo de recursos.

Nesse sentido, o quadro a seguir ilustra uma amostra do inventário de atividades realizado na Gerência do 5º núcleo regional da Secretaria de Estado da Receita, objeto de estudo da aplicação do sistema em questão:

1. Fiscalização de mercadorias em trânsito	7. Inscrição de contribuintes na Dívida Ativa
2. Auditorias em empresas comerciais	8. Manutenção das repartições
3. Informação de processos tributários	9. Emissão de documentos de arrecadação
4. Classificação de notas fiscais de entrada	10. Protocolo de documentos e processos
5. Digitação de notas fiscais de entrada	11. Arrecadação dos tributos antecipados
6. Atendimento a contribuintes e cidadãos em geral.	11. Cadastro de processos de pedido de inscrição estadual

Quadro 1 - Amostra do inventário de atividades da Gerência Regional.

Hansen e Mowen (P.393,2003) classificam as atividades como primária e secundária, definindo-as da seguinte forma:

Uma **atividade primária** é uma atividade consumida por um objeto final de custo, tal como um produto ou cliente. Uma **atividade secundária** é aquela consumida pelos objetos intermediários de custo, tais como as atividades primárias, os materiais, ou outras atividades secundárias.

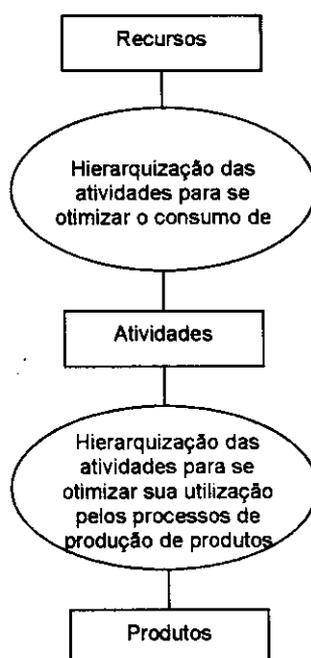


Figura 6 - Hierarquia de atividades.
Fonte: Nakagawa (p.44, 2001).

A definição acima reconhece que a diferença entre atividades primária e secundária facilitará o custeio do produto e a hierarquização das atividades, que, para Nakagawa (p.43, 2001), pode ser estudada sob as formas como são agregadas em termos de: "a) consumo de recursos pelas atividades; b) alocação dos custos das atividades nos produtos".

Nakagawa (P44, 2001) apresenta os seguintes níveis para a hierarquia das atividades:

- **nível de função:** trata-se de uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc. A definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: "o que ela (função) faz?" A resposta deverá conter um verbo transitivo acompanhado de seu objeto direto. Exemplos: consertar motores, vender produtos, comprar materiais etc.;
- **nível de business process:** trata-se de uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos produtos que elas intercambiam. As atividades, nesse caso, estão relacionadas entre si, porque um evento específico provoca o início de uma atividade no processo, e esta, por sua vez, dará início às atividades subsequêntes. As atividades devem ser definidas em termos de elementos informativos necessários que esclareçam sua missão e seus produtos. Exemplos: engenharia de produtos, suprimentos, planejamento e controle da produção etc. Estas atividades ocorrem numa seqüência estruturada e estão interligadas umas às outras por um fluxo de informações. Geralmente, o uso do esquema PERT/CPM auxilia bastante a definição de um business process por retratar bem a relação entre atividades e seu timing;
- **nível de atividades:** trata-se de um conjunto de ações necessárias para atingir as metas e os objetivos de uma função. Exemplo: usinagem de peças, tratamento térmico, montagem etc., necessários para atingir os objetivos e metas da função de produção. As atividades podem ser decompostas, ainda, em tarefas, subtarefas e operações;
- **nível de Tarefa:** trata-se de definir, aqui, a maneira como uma atividade é realizada. A tarefa é um dos elementos básicos de uma atividade e é, por sua vez, constituída de um conjunto de operações. Exemplo: preparar uma proposta, fazer furos, emitir uma fatura etc.;
- **nível de operações** trata-se da menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade. Exemplo: inspecionar material recebido, preencher nota de recebimento etc.

A figura seguinte ilustra um exemplo de hierarquização através de níveis das atividades na gerência do Quinto Núcleo Regional da Secretaria da Receita do Estado da Paraíba.

Função	Fiscalização de mercadorias em trânsito	Classificar notas fiscais de entrada	Registro de Notas Fiscais de entrada	Visão vertical
Bussines process	Recebimento das NFs e fiscalização	Classificação das notas fiscais recebidas.	Digitação das NF de entrada	
Atividade	Receber clientes Fiscalizar entradas de mercadorias	Analisa documentos e preencher comando de digitação	Registrar nota fiscal; apor selo de controle.	Visão horizontal
Tarefa	Elaborar plano de fiscalização	Elaborar plano de operações	Elaborar planos de operações	

Figura 7 - Função, business process, atividade, tarefas.
Fonte: adaptado, Nakagawa (2001, p.45).

Desta forma, inventariando, classificando e hierarquizando as atividades, a organização poderá atribuir o custo dos recursos para as atividades por meio dos direcionadores de custo, podendo-se considerar, assim, uma das etapas mais complexa no método de custeio ABC, porém, se bem definido, permitirá o bom desempenho do planejamento.

3.4.2 Direcionadores

Identificadas e inventariadas as atividades, precisa-se determinar quanto custa para realizar cada atividade. Notoriamente, será necessário rastrear os recursos aplicados e, para isso, precisa-se determinar os direcionadores de custo.

Segundo Martins (p.96,2003), "direcionadores de custo é o fator que determina como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos".

Assim, entende-se que, no modelo ABC, dois tipos de direcionadores precisam ser determinados: os direcionadores de custos de recursos, que devem mensurar o consumo de recursos pelas atividades e os direcionadores de custos de atividades que devem custear o consumo de atividades pelo objeto de custo. O modelo pode ser exemplificado, conforme se vê na figura abaixo.

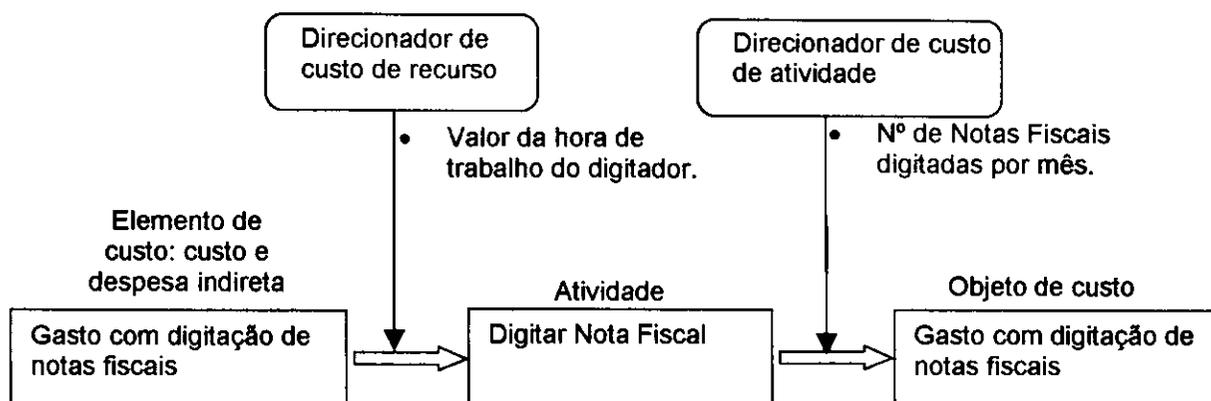


Figura 8 - Direcionadores de Custo
Fonte: Mauss e Souza, 2008.

Nessa sistemática, verifica-se que, no primeiro estágio, são alocados os recursos consumidos pela atividade; no segundo, a quantidade de atividade consumida pelo objeto de custo.

Portanto, uma tarefa tão importante quanto definir as atividades é a identificação dos direcionadores de recursos, cuja função é determinar quanto cada atividade consumiu de recursos e quanto foi consumido da atividade pelo objeto de custo.

3.4.3 Objetos de custo

O objeto de custo pode ser entendido como o motivo pelo qual uma organização mobiliza recursos para alcançar seus objetivos. Notoriamente uma organização pode definir, no seu processo de produção, vários objetivos que se interligam para atingir um objetivo maior; deste modo, pode haver vários níveis de objetos de custo, como proposto por (Hansen e Mowen, 2003)

Para Hansen e Mowen (p.392, 2003), "objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, e assim por diante, para o qual os custos são medidos e atribuídos".

Desta forma, pelo conceito acima, entende-se que, em uma organização, pode haver diversos objetos de custo. Como direcionadores e atividades, o objeto de custo é mais uma dimensão da metodologia ABC e necessita ficar bem definido no processo gerencial.

Embora se imagine que toda organização tenha definido seu objeto final de custo, no sistema de gerenciamento por atividade pode-se definir vários níveis de objetos de custo; o detalhamento do processo de gestão vai depender da representatividade apresentada por cada atividade na busca de alcançar, de forma eficiente, eficaz e efetiva, os resultados planejados para a produção de produtos ou serviços.

3.4.4 O orçamento público como modelo de apropriação de custo e sua relação com o sistema ABC.

Silva (2008) descreve que a origem do orçamento público advém de períodos muito antigos; estudos relatam que a idéia de controle dos recursos públicos já se encontravam previstos na legislação sancionada por Moisés, 1300 anos antes de Cristo, na qual eram reguladas as funções da justiça e a arrecadação dos dízimos.

Para Silva (2008, p.26), "O orçamento como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um exercício é um instrumento da moderna administração pública".

Silva (2008) entende que no Brasil, a evolução do orçamento verificada a partir dos dispositivos constitucionais, pode assim ser relatada: a primeira constituição brasileira de 1824 já indica o primeiro sinal no que se refere ao orçamento, determinando a atribuição do Ministério da Fazenda de receber dos demais Ministérios os orçamentos relativos às despesas de suas repartições para apresentação à Câmara dos Deputados juntamente com todas as contribuições e rendas públicas, conferindo ao Poder Legislativo a competência para fixar, anualmente, as despesas e repartir a contribuição direta.

De acordo com o autor supracitado, no decorrer dos anos vários dispositivos trataram do assunto, tais como a Constituição Federal de 1891, que, definiu as competências de forma mais clara e atribuiu ao Congresso Nacional a tarefa de, anualmente, orçar a receita e fixar a despesa federal. A constituição de 1934 introduziu a classificação da despesa, dividindo-a em duas partes: uma fixa e outra variável. A constituição de 1937 tratou, de forma mais sistematizada, a classificação da despesa, estabelecendo que fosse discriminada por itens para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, facultando a necessária flexibilidade da execução.

Desta forma, nota-se que, durante anos, continuou-se discutindo o orçamento público no Brasil, no entanto, em 17 de março de 1964, foi editada a Lei Federal 4.320, representando

um marco para a contabilidade pública brasileira; padronizou os orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o rompimento da classificação da despesa apenas segundo sua natureza, em Verba, Consignação e Subconsignação, passando a estabelecer a obrigatoriedade da classificação denominada de “funcional-programática”, indicadora das ações do governo, que vigora até hoje.

Silva (2008, p.31), no que se refere à evolução histórica do orçamento, relatou:

Os estudos mostram que ele percorreu três etapas que são identificadas claramente na luta entre o poder Legislativo e o Poder Executivo:

- 1º) conquista da faculdade de votar impostos;
- 2º) conquista da faculdade de discutir e autorizar despesas;
- 3º) periodicidade do orçamento e especialização dos gastos.

Para Silva (2008) no campo da evolução orçamentária a constituição de 1988 merece destaque: primeiro, por estabelecer um novo modelo sistematizado de planejamento, execução e controle dos recursos colocados à disposição dos administradores; segundo, por prever, no artigo 163, autorização para a Lei complementar dispor sobre finanças públicas.

O autor acima citado observa que nesse cenário evolutivo, suprimindo parte do que determinou o artigo 163 da Constituição Federal, surge, como regulamento da conduta fiscal dos administradores públicos, um novo modelo de controle fiscal das contas públicas, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que, especificamente em relação à apuração de custos, estabeleceu, em seu artigo 50, parágrafo terceiro, que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Mas ressalve-se que esse não foi o primeiro dispositivo legal a tratar da necessidade de implementação de um sistema de custo; a Lei Federal nº 4320/64, em seu artigo 99, e o Decreto Lei nº 200/67, em seu artigo 79, já mencionavam o assunto:

Lei Federal nº 4320/64 art. 99, Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum;

De acordo com o Decreto Lei nº 200/67, art. 79, a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Assim, analisando-se a abrangência dos três dispositivos supracitados, percebe-se que o legislador vem evoluindo de forma a prover uma administração pública calcada em um sistema de custo gerencial que possa auxiliar o gestor no seu planejamento operacional, avaliar a eficiência na aplicação dos recursos nas diversas secretarias e apresentar transparência de seus atos para a sociedade.

A nova sistematização dada ao orçamento público, pela Constituição de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, enaltece o planejamento operacional como um verdadeiro instrumento que possibilita executar as políticas públicas através de um **verdadeiro sistema de custo**.

Como instrumentos de planejamentos operacional há a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento anual. A primeira compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e a segunda obedecerá à orientação da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Vale destacar que o Estado possui sua estrutura organizacional descentralizada em diversos órgãos e que cada órgão possui autonomia para desenvolver suas funções dentro dos limites estabelecidos pelo orçamento (custo padrão).

A Lei nº 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seu artigo 2º, § 1º, inciso I, combinado com o art. 8º, § 2º, discriminava as despesas por função, sendo, posteriormente atualizadas e conceituadas pela portaria nº 42 do Ministério do Orçamento e Gestão – MOG, de 14 de abril de 1999, que estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais nos seguintes termos:

Art. 1º As funções a que se refere o art. 2º, inciso I, da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, discriminadas no Anexo 5 da mesma Lei, e alterações posteriores, passam a ser as constantes do Anexo que acompanha esta Portaria.

§ 1º Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

§ 2º A função "Encargos Especiais" engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

§ 3º A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

§ 4º As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas, na forma do Anexo a esta Portaria.

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- d) Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

A Lei Complementar nº 101/2000 dispõe, no art. 51, a necessidade da uniformização dos procedimentos de execução orçamentária pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mas essa consolidação já se encontrava em parte estabelecida no art. 3º da portaria nº42/99, sendo mais tarde consolidada pela portaria interministerial nº 163/2001, que estabelece a estrutura da codificação funcional que visa demonstrar as funções, as subfunções, os programas de governo e os projetos/atividade.

Com base na codificação estabelecida nas portarias MOG, nº 42/99 e STN nº 163/2001, o orçamento é composto por quatro níveis hierárquicos; as funções e subfunções são fixadas de forma inflexível e padronizadas em nível nacional. Os programas, projetos e atividades que compõem a denominada classificação programática devem ser estabelecidas pelo ente da federação.

Desta forma, o orçamento é construído obedecendo ao seguinte formato:

Órgão	Unidade Orçamentária	Função	Subfunção	Programa	Projeto ou atividade ou operações especiais
QUEM FARÁ?		O QUE OBJETIVA?			O QUE SERÁ FEITO?

Figura 9 - Formato de codificação da classificação orçamentária no orçamento público.
Fonte: Programa Nacional de Educação Fiscal

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA						EXERCÍCIO 2008
QUADRO DE DETALHAMENTO DA DESPESA - POR ELEMENTO						
(TODAS AS FONTES)						
17.000 - Secretaria de Estado da Receita						
17.101 - Gabinete do Secretário						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	NATUREZA	FT	ESF	DETALHAMENTO	TOTAL
17.101.04.122.5046.4194	Conservação, Reforma e Adaptação de Imóveis					
	Imóveis beneficiados					
		3.3.90.30	00	Fis	80.000	
		3.3.90.39	00	Fis	80.000	
						160.000
17.101.04.122.5046.4206	Reparos e Conservação de Veículos					
	Veículos conservados					
		3.3.90.39	00	Fis	281.600	
						281.600
17.101.04.122.5046.4211	Seguros e Taxas de Veículos					
	Seguros e taxas pagas					
		3.3.90.39	00	Fis	100.000	
						100.000
17.101.04.122.5046.4212	Aquisição de Peças e Acessórios					
	Aquisição de Peças e Acessórios					
		3.3.90.30	00	Fis	380.000	
						380.000
17.101.04.122.5046.4216	Manutenção de Serviços Administrativos					
	Serviços administrativos mantidos					
		3.1.90.18	00	Fis	10.000	
		3.3.90.14	00	Fis	15.000	
		3.3.90.30	00	Fis	1.235.481	
		3.3.90.36	00	Fis	543.840	
		3.3.90.37	00	Fis	1.621.630	
		3.3.90.39	00	Fis	631.800	
		3.3.90.47	00	Fis	132.000	
						4.193.751

Figura 10 - Quadro detalhamento da despesa por elemento
 Fonte: <http://www.seplag.pb.gov.br/legislacao.php>

Seguindo o formato mostrado na figura 9, pode-se apresentar a figura acima de detalhamento da despesa por elemento no exercício de 2008 da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba:

Do quadro acima, exemplificá-se, de forma detalhada, a codificação conforme estabelecido nas portarias nº 42/99 e 163/2001.



Figura 11 - Classificação da despesa
 Fonte: adaptado, Mauss e Souza, 2008.

De acordo com o quadro representado na figura 10, observam-se ainda detalhes, como:

ESPECIFICAÇÃO: Conservação, reforma e adaptação de imóveis.

NATUREZA: Código: 3.3.90.30 – Material de consumo

3.3.90.39 – Outros serviços de terceiros – Pessoa Jurídica

FONTE DE RECURSO: Código: 00 – Recursos Próprio do Estado

ESFERA: Fiscal

VALOR: R\$160.000

Diante das configurações abordadas, a figura abaixo apresenta um comparativo entre o sistema de custeio ABC e o orçamento público nos moldes hoje utilizados.

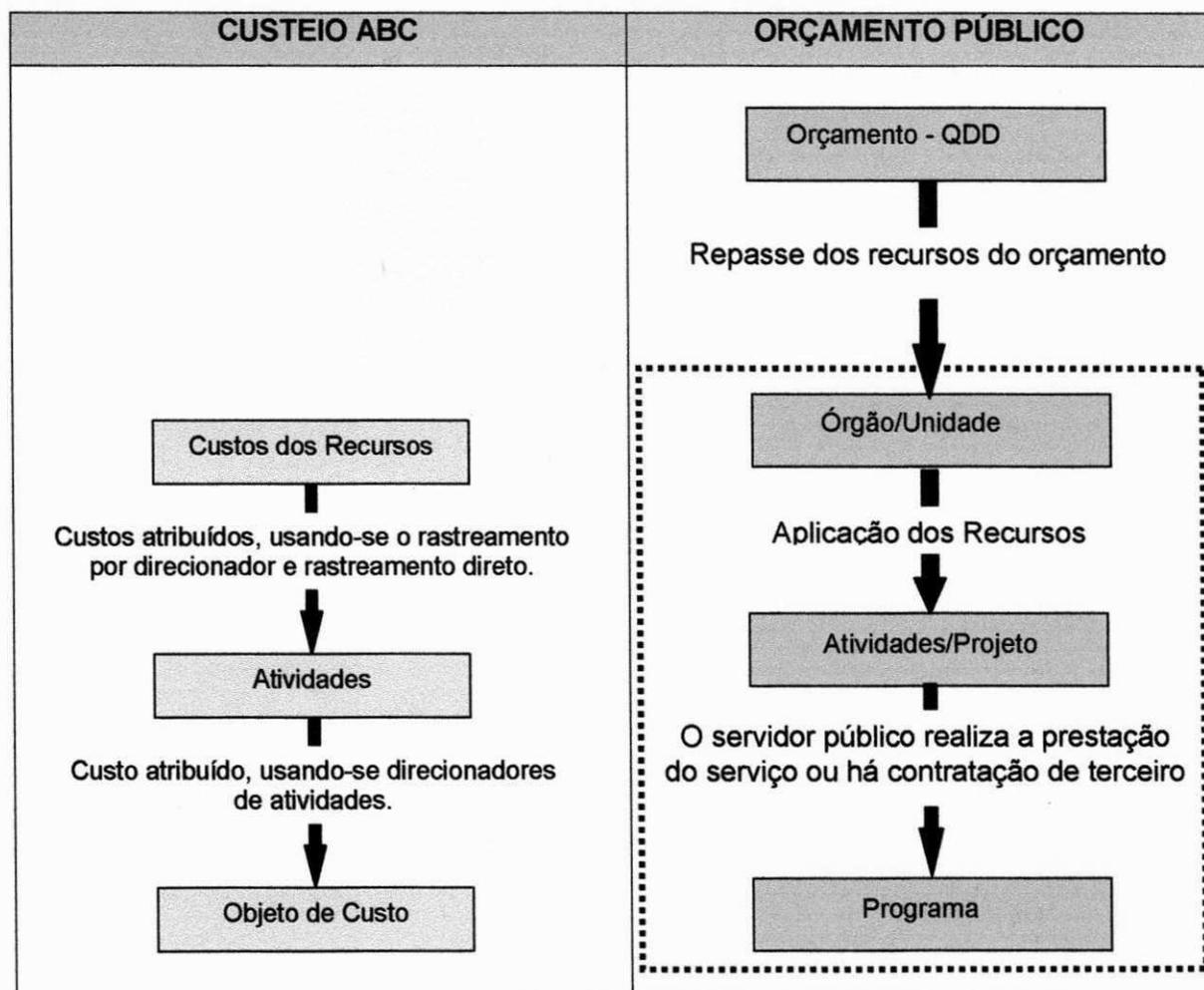


Figura 12 - Comparativo do sistema de custeio ABC e o Sistema do Orçamento Público
Fonte: Elaboração própria, 2008

Todavia vale ressaltar que atividade pode ser definida como um conjunto de operações de um trabalho continuado, necessária à operacionalização das ações governamentais, setor de fato inerente em que se aplicam os recursos, como, por exemplo a manutenção e

reforma da estrutura. Os programas incluídos no Plano Plurianual são definidos de acordo com a estrutura de cada nível de governo, de maneira a adequar a solução dos problemas identificados e podem ser caracterizados como o objeto de custo do tipo: saneamento para comunidade de baixa renda, por exemplo.

Percebe-se, então, pelo modelo orçamentário atual, uma relação direta com o modelo de custeio por atividade, uma vez que, no custeio baseado em atividade, o gerenciamento é facilitado quando os recursos são distribuídos para as atividades por meio de direcionadores de recursos que, por sua vez, os distribuem para os objetos de custo por meio dos direcionadores de atividades, ou seja, os recursos são consumidos pelas atividades e o objeto de custo consome as atividades; assim o rastreamento dos recursos consumidos pelas atividades e das atividades consumidas pelo objeto de custo representa o sucesso gerencial do modelo de custeio ABC.

É importante observar que o sistema orçamentário atual, apesar de suas características voltadas para um método de custeio, informa apenas a demonstração da execução orçamentária com a distribuição da despesa por órgãos e unidades orçamentárias, classificando a despesa na forma de funções, subfunções e informa a quais programas de governo pertencem.

No cenário atual, percebe-se que as classificações impostas para receita pela Lei Federal nº 4.320/64 e as portarias da Secretaria do Tesouro Nacional direcionam a contabilidade governamental para a consolidação nacional dos balanços públicos e preocupa-se com o registro do fluxo de caixa e o equilíbrio entre receita e despesa, o que parece atender as necessidades contábeis de consolidações dos balanços governamentais, vislumbrando-se uma lacuna no campo gerencial que proporcione avaliar a administração pública nos aspectos estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desta forma, tendo o poder executivo realizado os planejamentos, PPA, LDO e LOA, espera-se que cada poder/órgão direcione suas ações no sentido de cumprir as metas anuais estabelecidas, porém, no modelo contábil governamental atual, pouco se mede com respeito à eficiência no cumprimento das metas. Notoriamente, não existe uma contabilidade de custo orientada para um modelo gerencial que auxilie os gestores com informações sobre gastos, avaliação de desempenho, controle de atividades, uma relação com atividades semelhantes realizadas em órgãos diferentes etc.

Nesse cenário, evidencia-se a necessidade de se medir a eficiência dos gestores públicos em cumprir as exigências legais, tais como as estabelecidas na Lei Complementar 101/2000 e na Lei 4.320/64. É notória a necessidade de implementar um novo sistema, paralelo ao

existente, que promova o controle das atividades, criando o registro dos fatos econômicos e físicos no intuito de criar informações econômicas gerenciais para fundamentar a tomada de decisões dos gestores, direcionando as atividades de planejamento.

Hoje, observa-se que a máquina arrecadadora do país está cada vez mais eficiente, fato que pode ser observado mediante divulgação nos meios de comunicação. Os valores arrecadados a cada dia batem novos recordes, mas, quanto às informações relacionadas à eficiência dos gastos públicos, pouco se comenta.

Portanto, pode-se imaginar que, implementando um controle de custos gerenciais, seja possível evitar desperdícios, erros involuntários e até fraudes, provocando uma redução nos gastos públicos, vislumbrando-se a oportunidade de reduzir a tão criticada carga tributária mediante um equilíbrio fiscal e ações de gestores calcadas na eficiência da administração pública.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Caracterização da SER

A Secretaria de Estado da Receita tem, em suas atribuições, as atividades de **tributar, fiscalizar e arrecadar**. Em sua revisão de planejamento, a organização definiu sua missão da seguinte forma: "Promover as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização, aperfeiçoando os processos e estimulando a consciência tributária, para o desenvolvimento do Estado da Paraíba". (Fonte: Revisão do Planejamento, 2008)

Com efeito, buscando alcançar sua missão, a Secretaria de Estado da Receita da Paraíba apresenta um organograma funcional voltado para cumprir as atividades a ela atribuídas.

Nesse contexto, destaca-se, no organograma deste órgão, as Gerências Regionais que se encontram distribuídas em cinco núcleos regionais com sede nas cidades de João Pessoa, Guarabira, Campina Grande, Patos e Sousa, respectivamente assim enumeradas, órgãos de atuação finalística com subordinação e competências definidas pelo decreto nº 25.826/2005, que, na seção III, art. 43 e 44, assim definiu:

Art.43 As Gerências Regionais são órgãos de atuação regional da Secretaria, subordinados diretamente à Secretaria Executiva da Receita Estadual.

Art.44 Às Gerências Regionais, compete:

I – gerenciar os serviços de tributação, arrecadação e fiscalização, a cargo das Recebedorias, Coletorias, Agências da Receita Estadual;

II – supervisionar, dirigir, coordenar, avaliar e controlar os serviços de fiscalização e arrecadação de tributos estaduais e inspecionar as atividades dos órgãos arrecadadores;

III – prestar os serviços meios necessários ao funcionamento da Gerência Regional;

IV – inspecionar regularmente os órgãos subordinados, verificando o fiel cumprimento, pelos servidores fiscais, das normas, regulamentos e ordens pertinentes à administração tributária e aos procedimentos disciplinares estatutários, registrando cada inspeção em livro próprio;

V – proceder à execução e ao acompanhamento dos programas da Secretaria no âmbito regional;

VI – manter estreita articulação com os órgãos públicos e privados de cada região, visando a propiciar uma ação política integrada de atuação, prestando a colaboração necessária no tratamento e no encaminhamento de problemas afins; e

VII – executar outras atividades correlatas.

§ 1º As circunscrições das Gerências Regionais serão definidas em Portaria do Secretário da Receita Estadual.

§ 2º Cada Agência será chefiada por um servidor, não integrante do Grupo TAF-500, designado pro ato do Secretário da Receita Estadual, na forma do presente decreto.

Verifica-se, então, com base no dispositivo acima, que as Gerências Regionais assumem o papel de gerenciamento das atividades-fims da Secretaria, sendo sua estrutura funcional representada pelo organograma a seguir:

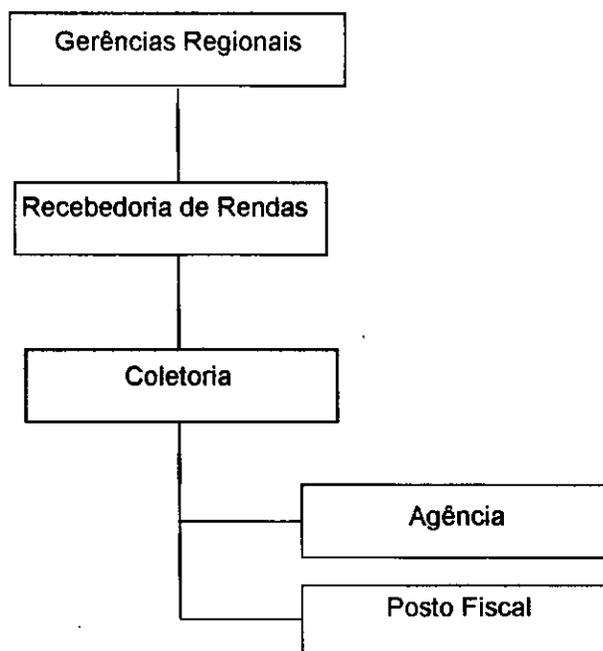


Figura 13 - Organograma das Gerências Regionais
Fonte: Elaboração própria, 2008

Outrossim, ressalta-se que a unidade de Recebedoria de Rendas só existe no primeiro e terceiro núcleo.

Assim, para efeito do estudo monográfico atual, define-se um posto fiscal da gerência do Quinto Núcleo Regional a fim de analisar seus custos, fundamentados nos pressupostos da metodologia de custeio baseada em atividade. Embora existe nesta regional cinco postos fiscais em funcionamento, determinou-se para esse fim, o Posto Fiscal de Nilson Lopes, que funciona na fronteira do Estado da Paraíba com o Ceará. Essa unidade de fiscalização, além de ser o maior posto fiscal da 5º NR, está classificado entre os maiores do Estado pelo grande trânsito de mercadorias que ingressam na Paraíba através dessa unidade, oriundas de outros Estados da federação.

Nesse posto fiscal, trabalham mensalmente cinquenta e três pessoas entre servidores e prestadores de serviço, dentre eles estão: auditores fiscais, digitadores, motoristas, serviços gerais, segurança e agentes arrecadadores, distribuídos em seis setores.

4.2 Definindo atividades

Inicialmente, foi preparado um questionário e encaminhado aos chefes de plantão da unidade definida no estudo, o posto fiscal de Nilson Lopes. A escolha dos responsáveis pelo plantão para responder às perguntas, foi definida partindo-se do princípio que os responsáveis pelo comando dos plantões são os funcionários mais antigos da unidade, todos com mais de oito anos de trabalho nessa unidade, e bastante conhecedor dos procedimentos desenvolvidos nas atividades de fiscalização e arrecadação.

O questionário foi avaliado individualmente pelos quatro chefes de plantão que, em seguida, se reuniram para discutir as questões propostas e definir alguns atributos fundamentais na metodologia de custeio ABC, tais como: mapa de atividades e percentual de tempo necessário para se realizarem as atividades, fechando as respostas em um único questionário de consenso.

De posse das informações prestadas no questionário, foi elaborado um quadro que representa as principais atividades realizadas na unidade, classificando-as em primária e secundária e definindo os direcionadores e seus respectivos objetos de custo.

O quadro abaixo apresenta um dicionário das atividades realizadas no Posto Fiscal de Nilson Lopes.

Quadro 2 - Dicionário de atividades do Posto Fiscal de Nilson Lopes.

Un	Nome da atividade	Descrição da atividade	Tipo de Ativ.	Objetos de Custo	Direcionadores de Atividades
1	Atender a transportadores com mercadorias procedentes de outras unidades da Federação destinadas ao Estado da Paraíba.	- análise de documentos; - classificação das notas fiscais; - realizar diligências fiscais; - conferência de mercadorias; - baixar passe interestadual;	Primária	Mercadorias fiscalizadas e arrecadação gerada.	Fiscalização: - Nº de notas fiscais registradas; - nº de autos de infrações lavrados; Arrecadação: nº de faturas geradas, nº de DAR gerados.
2	Atender a transportadores saindo do Estado da Paraíba	- análise de documentos. - classificação de notas fiscais; - realização de diligências;	Primária	Mercadorias fiscalizadas e arrecadação	Fiscalização: - Número de notas fiscais registradas;

	com mercadorias oriundas desse Estado.	- conferência de mercadorias; - emissão do passe interestadual; - emissão de nota fiscal avulsa;		gerada	- nº de Passes Interestaduais emitidos; - nº de notas fiscais avulsas emitidas
3	Lavrar auto de infração.	Lavratura de auto de infração.	Primária	Mercadorias fiscalizadas	Nº de autos de infração
4	Atender a transportador com mercadorias procedentes e destinadas, a outra unidade da Federação.	- análise de documentos; - Registrar passagem de veículo acompanhado do passe interestadual; - Baixar termo de responsabilidade de trânsito.	Primária	Mercadorias fiscalizadas	Nº de passes interestaduais com visto de passagem e Nº de baixa do termo de responsabilidade fiscal.
5	Diligenciar transportadores que não respeitam a parada obrigatória.	Perseguição a transportadores que desviaram o posto fiscal, não realizando a parada obrigatória.	Primária	Mercadorias fiscalizadas	Nº de autos de infração com multas aplicadas no código 4006.
6	Digitar documentos Fiscais de entrada.	Digitação das notas fiscais que receberam comando de digitação pelos fiscais.	Secundária	Notas fiscais de entrada de mercadorias registradas.	Nº de notas fiscais seladas.
7	Emitir termo de responsabilidade fiscal	Emissão do termo de responsabilidade fiscal.	Secundária	Termos de Trânsito emitidos.	Nº de termos de trânsito emitidos.
8	Digitar notas fiscais de saída	Digitação de notas fiscais que receberam comando de digitação pelos fiscais	Secundária	Notas fiscais de saída de mercadorias registradas no sistema da Secretaria.	Nº de notas fiscais seladas
9	Serviço de carregamento e descarregamento de veículos em fiscalização.	Descarregar e carregar veículos definidos pelos fiscais para serem conferidos.	Secundária	Cargas conferidas	Nº de veículos que tiveram suas cargas conferidas.
10	Conduzir viaturas	Condução de viaturas a serviço dos fiscais plantonistas.	Secundária	Veículos conduzidos	Km rodado dos veículos.
11	Receber tributos	Recebimento de pagamentos de impostos.	Secundária	Imposto pago	Nº de documentos autenticados.
12	Realizar segurança	Manter a ordem e segurança no posto fiscal	Secundária	Posto sem assaltos.	Nº de horas trabalhadas.
13	Realizar serviço de higiene e limpeza	Manter a estrutura limpa	Secundária	Unidade limpa	Quantidade de vezes que se limpa a unidade

Fonte: adaptado, Hansen e Mowen, 2003.

Com base no quadro acima foram definidos os setores onde se desenvolvem as atividades conforme no quadro a seguir:

Quadro 3 - Setores que realizam atividades

Cód.	Setor
1	Fiscal
2	Digitação
3	Serviços Gerais
4	Segurança
5	Agência arrecadadora
6	Transporte

Fonte: Elaboração própria, 2008

Do quadro 2, dicionário das atividades, foi desenvolvido um estudo de forma a definir estruturadamente o inventário das atividades realizadas em cada setor, ilustrado conforme tabela abaixo:

Tabela 1 - Inventário de atividades e percentual de mão de obra por atividade

Item	Atividades Realizadas no Posto Fiscal de Nilson Lopes	Setor Responsável	% de Tempo por Atividade
1	Analisar e classificar documentos	1	20
2	Diligência a contribuinte baseada em indícios de fraude, conferência de mercadorias, saída em perseguição a veículos que não param no posto fiscal e saída para fiscalização em estradas vicinais.	1	8
3	Emitir passe interestadual	1	3
4	Digitar notas fiscais em trânsito	2	100
5	Descarregar e carregar veículo	3	10
6	Baixar passe interestadual	1	4
7	Baixar termo de responsabilidade de trânsito	1	4
8	Gerar faturas ou documento de arrecadação	1	56
9	Lavrar auto de infração	1	1
10	Conduzir veículos	6	100
11	Fazer segurança de Posto Fiscal	4	100
12	Receber pagamento de tributos	5	100
13	Emitir Nota Fiscal Avulsa	1	4
14	Limpeza e monitoramento do pátio	3	90

Fonte: Elaboração própria, 2008

Da tabela acima, verifica-se que as atividades foram alocadas em cada setor, e definido o percentual de mão-de-obra empregado no desenvolvimento de cada uma, percentuais extraídos do questionário respondido pelos chefes de plantão na pesquisa aplicada.

4.3 Levantamento dos recursos

Uma vez identificadas e descritas as atividades, procede-se ao levantamento de recursos, tarefa fundamental para a atribuição de custos às atividades.

Conforme se apresenta na tabela abaixo os gastos com pessoal, R\$ 1.111.355,78, incluindo encargos sociais e outros benefícios, constituem o maior item de recursos empregados na unidade, o valor refere-se aos custos com servidores da organização e prestadores de serviços, seu direcionador foi definido conforme o percentual de tempo de mão de obra consumido em cada atividade. A depreciação foi calculada com base na legislação do Imposto de Renda Pessoas Jurídicas, Dec. Nº 3000, de 26 de março de 1999. O valor dos materiais de consumo foi levantado com base nas notas fiscais de compras fornecidas pelo

almoxarifado central da Receita Estadual e suas quantidades levantadas junto aos controles de remessa de material efetuados na Gerência Regional. O controle de recurso veículo foi proveniente dos gastos com peças e manutenção, recurso advindo de adiantamentos recebidos pela Gerência Regional, combustível, controle de consumo efetuado na gerência e valor do preço por litro informado pelo fornecedor, o custo do veículo locado, valor fornecido pela Gerência de Administração. Energia, telefone e água a despesa foi levantada com base nas contas fornecidas pela Gerência de Administração.

Tabela 2 - Levantamento de recursos

Recursos	Valor no período de Jan a Jun de 2008 em R\$	Parcela do total em %	Direcionadores de recursos
Pessoal	1.111.355,78	95,89	% do tempo em cada atividade
Depreciação	5.012,49	0,43	Área construída
Materiais de Consumo	9.877,77	0,85	Consumo
Veículos	14.712,62	1,27	KM rodados
Conservação e Manutenção	2.038,80	0,18	Área construída
Energia	10.380,09	0,90	Área construída
Telefone	5.390,31	0,47	Nº ligações
Água	206,63	0,02	Consumo
CUSTO TOTAL	1.158.974,49	100%	-

Fonte: Elaboração própria, 2008

O gráfico a seguir ilustra a diferença representativa dos recursos pessoais com relação aos outros recursos empregados na unidade:

Do gráfico abaixo, percebe-se o grande custo que representa os recursos pessoais dentro da unidade, Posto Fiscal de Nilson Lopes. Tendo em vista que, esse recurso apresenta em sua maior parcela o trabalho dos auditores fiscais, é de fundamental importância o gerenciamento de cada atividade desempenhada pelos mesmos com o objetivo de que seus esforços estejam direcionados para maximizar o tempo empregado nas atividades de fiscalização.

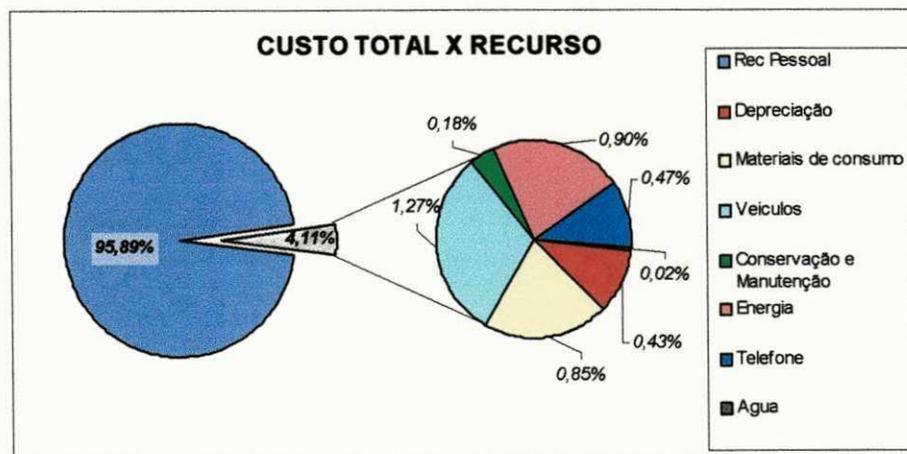


Gráfico 1 - Representação percentual dos recursos consumidos no Posto Fiscal
Fonte: Elaboração própria, 2008

Assim, Identificadas às atividades e definidos os recursos, objetivando-se desenvolver um trabalho que aproprie custos com o menor grau de arbitrariedade possível, através do método de custeio ABC, buscou-se determinar os direcionadores de custos e preparar a apropriação desses recursos, que serão consumidos por cada atividade conforme os pressupostos da metodologia utilizada.

4.4 Identificando direcionadores de recursos e atribuindo custos às atividades

Essa etapa se desenvolve, através da apropriação dos recursos identificados às atividades. Os custos serão atribuídos usando-se o rastreamento por direcionadores e o rastreamento direto. No final do processo, quando todos os custos estiverem alocados, os resultados serão demonstrados através de uma matriz de custos e representado graficamente.

4.4.1 Mão-de-Obra

Os gastos com mão-de-obra foram atribuídos às atividades através de um rateio baseada nos percentuais definido para está variável na tabela 1, consumida em cada uma das atividades, conforme apresentado na tabela abaixo:

Tabela 3 - Alocação de mão-de-obra as atividades (em R\$)

Setor Atividade	Fiscal	Digitação	Serviços Gerais	Segurança	Agência Arrecadadora	Transporte
1	171.110,68	-	-	-	-	-
2	68.444,27	-	-	-	-	-
3	25.666,60	-	-	-	-	-
4	-	112.964,20	-	-	-	-
5	-	-	6.311,88	-	-	-
6	34.222,14	-	-	-	-	-
7	34.222,14	-	-	-	-	-
8	479.109,90	-	-	-	-	-
9	8.555,53	-	-	-	-	-
10	-	-	-	-	-	21.266,36
11	-	-	-	15.300,00	-	-
12	-	-	-	-	43.153,02	-
13	34.222,14	-	-	-	-	-
14	-	-	56.806,92	-	-	-
TOTAL	855.553,39	112.964,20	63.118,80	15.300,00	43.153,02	21.266,36

Fonte: Elaboração própria, 2008

4.4.2 Depreciação

Assim, apropriados os recursos pessoais, seguem-se os procedimentos de rastreamento e alocação de recursos nas atividades. Para a despesa com depreciação no valor total de R\$ 5.012,49, Tabela 2; para isso, dois procedimentos distintos foram necessários: o primeiro com relação ao imóvel, utilizado-se como direcionador a área construída total da unidade e as despesas com depreciação alocadas de acordo com os setores de cada atividade; o segundo com relação aos bens móveis que identificou os locais onde estavam instalados e apropriaram-se os custos devidos. Para esse trabalho, utilizou-se, como dispositivo legal para estabelecer as taxas com depreciação dos bens, móveis e imóveis, a legislação do imposto de renda; Destaca-se que, no serviço público, não é obrigatório apurar a depreciação, porém, como o ABC é uma metodologia de custeio para fins gerenciais, essa informação é fundamental para se determinar o custo efetivo e a eficiência com o uso dos recursos públicos, inclusive dos depreciáveis.

No levantamento dos equipamentos, alguns bens foram excluídos da depreciação, tendo em vista que seu tempo de utilização já excede o tempo para a aplicação da taxa de depreciação; pode-se citar o veículo próprio que se encontra à disposição do Posto Fiscal, com mais de seis anos de uso, quando a taxa de depreciação estabelecida pela legislação é de cinco anos.

O custo da depreciação da estrutura física do Posto Fiscal de Nilson Lopes foi determinada utilizando-se a base de cálculo de R\$ 80.000,00, avaliação efetuada com base em imóveis na localidade, a área construída é de 197,66 metros quadrados. O valor da depreciação anual foi de R\$ 3.200,00, calculado a uma taxa de depreciação de 4% a.a.

A seguir, apresentam-se os quadros de apropriação desse recurso:

Tabela 4 - Áreas cobertas e os valores de depreciação da estrutura física

ESTRUTURA E DEPRECIÇÃO POSTO FISCAL DE NILSON LOPES					
SALA	ÁREA (m2)	DEPREC.(R\$)	SALA	ÁREA (m2)	DEPREC.(R\$)
Fiscalização	24,95	201,98	Cozinha	6,55	53,02
Digitação	16,71	135,22	Refeitório	22,77	184,32
Arrecadação-AGS	3,83	30,96	Quarto pessoal serviços gerais	7,16	57,98
Servidor	3,91	31,62	Banheiro do pessoal de serv. Gerais	2,95	23,90
Banheiro feminino	1,77	14,32	Apartamento fiscalização (F)	16,65	134,77
Banheiro masculino	1,78	14,42	Apartamento Fiscalização (M)	16,65	134,77
Corredor	4,20	34,00	Apartamento segurança	13,25	107,25
Guarita de segurança	4,18	33,84	Gerador	1,43	11,60
Depósito	48,92	396,03	-	-	-
TOTAL	110,24	892,39	TOTAL	87,42	707,61
Área total do posto fiscal =	197,66	====>	Custo 6 meses de depreciação =	1.600,00	

Fonte: Elaboração própria, 2008

Para apropriar a despesa com depreciação foi alocado o valor da despesa inerente de cada setor e, nas áreas comuns, utilizou-se como direcionador o número de funcionários existente no setor, procedendo-se aos seguintes cálculos a fim de alocar os custos comuns:

Tabela 5 - Área comum banheiro feminino

Setor	Nº de funcionários	%	Custo depreciação (R\$)
Fiscal	3	25	3,58
Digitação	5	41,67	5,97
Agência Arrecada.	4	33,33	4,77
TOTAL	12	100	14,32

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Tabela 6 - Área comum banheiro masculino

Setor	Nº de funcionários	%	Custo depreciação (R\$)
Fiscal	9	43	6,20
Digitação	12	57	8,22
TOTAL	21	100	14,42

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 7 - Área comum corredor

Setor	Nº de funcionários	%	Custo depreciação(R\$)
Fiscal	12	36	12,24
Digitação	17	52	17,68
Agência Arrecada.	4	12	4,08
TOTAL	33	100	34,00

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Tabela 8 - Área comum cozinha, refeitório e gerador

Setor	Nº de funcionários	%	Custo depreciação (R\$)
Fiscal	12	22	54,77
Digitação	17	32	79,61
Serviços Gerais	8	15	37,35
Segurança	8	15	37,35
Agência Arrecada.	4	8	19,93
Transporte	4	8	19,93
TOTAL	53	100	248,94

Fonte: Elaboração própria, 2008

Realizada a apropriação dos itens comuns, determinou-se o valor do custo com depreciação dos setores, considerou-se, também, que as áreas destinadas a depósito de mercadorias e apartamentos dos fiscais deveriam ser apropriadas apenas aos custos do setor de fiscal, tendo em vista que apenas eles se utilizam desses ambientes, ficando o custo de depreciação com imóveis totalizados no valor de R\$ 1.600,00, determinado na Tabela 4, distribuídos conforme a tabela abaixo:

Tabela 9 - Apropriação das despesas com depreciação de bens imóveis nos seus setores (Em R\$)

Setor	Fiscal	Digitação	Serviços Gerais	segurança	Agência arrecadadora	Transporte	Total
VALOR	960,15	262,51	119,23	178,44	59,74	19,93	1.600,00

Fonte: Elaboração própria, 2008

Assim sendo, segue na apropriação da depreciação dos bens móveis, conforme tabela abaixo:

Tabela 10 - Bens do ativo a serem depreciados

DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE							
EQUIPAMENTO	QTD	VALOR	TOTAL(R\$)	EQUIPAMENTO	QTD	VALOR	TOTAL (R\$)
Ar condicionado (ELGIN) 18.000	2	1.400,00	2.800,00	CPU	7	2.000,00	14.000,00
Ar condicionado (ELETR) 10.000	1	824,00	824,00	Tela LCD (ITAUTEC)	6	450,00	2.700,00
Ar condicionado (ELETR) 7.500	2	690,00	1.380,00	Teclado (ITAUTEC)	7	25,00	175,00
Ar condicionado (Consul) 18.000	1	1.549,00	1.549,00	Mause (ITAUTEC)	6	17,00	102,00
Ar-condicionado (ELGIN) 10.000	1	824,00	824,00	Impressora (FS.1000)	2	1.350,00	2.700,00
Switch	1	2.700,00	2.700,00	Impressora LX-300	4	621,00	2.484,00
Estabilizador de 1KVA	2	180,00	360,00	Impressora FX - 2180	1	1.240,00	1.240,00
Nobreak 3 KVA	1	1.786,60	1.786,60	Monitor DELL	1	320,00	320,00
Armário embutido	1	1.150,00	1.150,00	Radio Amador Motorola	1	1.250,00	1.250,00
Geladeira	1	999,00	999,00	FAX (PANASONIC)	1	369,00	369,00
Bebedouro (Gelagua)	1	277,00	277,00	Telefone (INTELBRAZ)	1	26,50	26,50
Fogão	1	395,00	395,00	-	-	-	-
Cadeiras Giratórias c/braço	8	251,51	2.012,08	-	-	-	-
Cadeiras Giratórias s/braço	2	230,00	460,00	-	-	-	-
TOTAL			17.516,68	TOTAL			25.366,50
Depreciação 10 anos, 10% ao ano =		1.751,67	a.a	Depreciação 5 anos, 20% ao ano =		5073,3a.a	
6 meses de depreciação:		875,834		6 meses de depreciação:		2536,65	

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Tabela 11 - Despesa com depreciação de bens do uso exclusivo do setor fiscal

EQUIPAMENTOS SETOR FISCAL		
Nome	Quantidade	Valor Total (R\$)
Rádio amador	1	1.250,00
Fax	1	369,00
Telefone	1	26,50
Computador (CPU, Monitor, etc.)	3	7.476,00
Impressora (FS - 1000)	2	2.700,00
Impressora (LX - 300)	1	621,00
Custo depreciação tempo de 5 anos (seis meses)		1.244,25
Ar condicionado (ELGIN 18000)	2	2.800,00
Ar condicionado (CONSUL 18000)	1	1.549,00
Ar condicionado (ELGIN 10000)	1	824,00
Cadeira giratória	4	1.006,40
Estabilizador	1	180,00
Armário embutido	1	1.150,00
Custo depreciação tempo de 10 anos (Seis Meses)		375,47

Fonte: Elaboração própria, 2008

Vale ressaltar, que as despesas com depreciação dos aparelhos de ar condicionado dos apartamentos de repouso dos fiscais tiveram seus valores apropriados ao setor fiscal.

Tabela 12 - Despesa com depreciação dos bens de uso exclusivamente da digitação

EQUIPAMENTOS SETOR DE DIGITAÇÃO		
Nome	Quantidade	Valor Total (R\$)
Computador (CPU, Monitor, etc.)	3	7.476,00
Impressora (EPSON - FX - 2180)	1	1.240,00
Impressora (LX - 300)	3	1.863,00
Depreciação taxa 20% a.a (cálculo seis meses)		1.057,90
Ar condicionado	1	824,00
Cadeira giratória c/braço	4	1.006,40
Estabilizador	1	180,00
Cadeira giratória s/braço	1	230,00
Depreciação taxa 10% a.a (cálculo seis meses)		112,02

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 13 - Despesa com depreciação dos bens de uso comum setores fiscais e digitação

EQUIPAMENTOS USO COMUM SETOR FISCAL E DIGITAÇÃO		
Nome	Quantidade	Valor Total (R\$)
Computador (CPU, Monitor, etc.)	1	2.345,00
Depreciação taxa 20% a.a (cálculo seis meses)		234,50
Nobrek (3 KV)	1	1.786,00
Ar condicionado (7500 BTUS)	1	690,00
Switch	1	2.700,00
Depreciação taxa 10% a.a (cálculo seis meses)		258,8

Fonte: Elaboração própria, 2008

Como o setor fiscal e de digitação tem o mesmo número de equipamentos, para os equipamentos de apoio relacionados na Tabela 13, adotar-se-á a despesa com depreciação na proporção de 50% para cada setor.

Tabela 14 - Despesa com depreciação equipamentos comum a todo posto

EQUIPAMENTOS COMUM A TODO POSTO		
Nome	Quantidade	Valor Total (R\$)
Geladeira	1	999,00
Bebedouro (Gelágua)	4	277,00
Fogão	1	395,00
Depreciação taxa 10% a.a (cálculo seis meses)		83,55

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 15 - Despesa com depreciação do setor da agência arrecadadora

EQUIPAMENTOS AGÊNCIA ARRECADADORA		
Nome	Quantidade	Valor Total (R\$)
Ar condicionado (7500 BTUS)	1	690,00
Cadeira giratória s/braço	1	230,00
Depreciação taxa 10% a.a (cálculo seis meses)		46,00

Fonte: Elaboração própria, 2008

Desta forma, das tabelas acima, onde todos os custos de depreciação de bens móveis foram devidamente alocados aos seus setores, apresente-se, conforme a tabela seguinte, um resumo dos valores devidamente apropriado.

Tabela 16 - Despesa total com depreciação dos bens móveis por setor (Em R\$)

Setor	Fiscal	Digitação	Serviços Gerais	segurança	Agência arrecadadora	Transporte	Total
Valor	1.884,75	1.443,32	12,53	12,53	52,68	6,68	3.412,49

Fonte: Elaboração própria, 2008

Com base nas Tabela 9 e 16, destaca-se o custo total com depreciação dos bens móveis e imóveis, o qual pode ser resumido como demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 17 - Despesa total com depreciação por setor, bens móveis e imóveis (EM R\$)

Setor	Fiscal	Digitação	Serviços Gerais	segurança	Agência arrecadadora	Motorista	Total
Valor	2.844,90	1.705,83	131,76	190,97	112,42	26,61	5.012,49

Fonte: Elaboração própria, 2008

No setor fiscal, são desempenhadas várias atividades relevantes, conforme foi observado na Tabela 1. Seguindo os pressupostos da metodologia de custeio por atividade far-se-á necessária a apropriação dos custos de depreciação do setor para das atividades. Para isso, utilizar-se-á o direcionador percentual de mão-de-obra por atividade, definido na Tabela 1, de forma a se alocar as despesas com depreciação conforme tabela abaixo:

Tabela 18 - Despesa com depreciação alocada a atividade de fiscalização

Atividades	1	2	3	6	7	8	9	13	Total
% mão de obra	20%	8%	3%	4%	4%	56%	1%	4%	100%
Custo deprec. (R\$)	568,98	227,59	85,35	113,80	113,80	1.593,14	28,45	113,79	2.844,90

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Os recursos de depreciações são direcionados para as atividades que o consomem. Vale ressaltar, que nos setores de digitação, segurança, agência arrecadadora e transporte o recurso de depreciação é consumido por uma única atividade, conforme foi apresentado na Tabela 1; no setor de serviços gerais tem-se duas atividades, que, para efeito de apropriação será melhor direcionado diretamente na tabela matriz, em função do direcionador percentual de mão-de-obra.

4.4.3 Material de Consumo

A próxima etapa consiste na alocação dos gastos com material de consumo nas atividades correspondentes. As informações do consumo realizado na unidade em estudo foram provenientes do controle de encaminhamento dos produtos pela assessoria da gerência regional do 5º SER. Ressalte-se que, só a partir do mês de abril de 2008, é que os materiais foram encaminhados à unidade, diretamente pela gerência, pois, anteriormente, esses materiais eram destinados à coletoria, que ficava responsável por abastecer o posto fiscal. Tal procedimento impossibilitou um controle de consumo mais eficiente nos meses de janeiro, fevereiro e março, já que a coletoria não mantinha um inventário de entrega de material.

Nesta pesquisa foi calculado o consumo médio entre os meses de abril a junho e estimado o consumo para o período em estudo.

A informação acerca do material consumido na unidade foi fornecida pela assessoria da Gerência Regional, que, é responsável pelo controle e distribuição, mas, os relatórios não selecionam os produtos fornecidos por categoria, necessitando uma organização nos dados.

Assim, para melhor direcionar os recursos das atividades, relacionou-se os produtos em três quadros, assim compostos: 1) material de expediente; 2) consumo; e 3) produtos de limpeza. Dividindo-se dessa forma, facilita-se a alocação dos recursos nos setores e, em seguida, nas atividades.

Tabela 19 - Despesa com material de expediente consumido no setor de digitação

Ord.	Material de Expediente	Consumo Semestral (Unid)	Preço Unitário (R\$)	Total (R\$)	Atividade	Direcionadores
01	Capa de Lote	300	0,05	15,00	4	Consumo
02	Fita para impressora LX 2180	24	12,90	309,00	4	Consumo
03	Formulário Contínuo 02 vias	4	74,00	296,00	4	Consumo
04	Formulário Contínuo 03 vias	14	78,00	1.092,00	4	Consumo
05	Saco plástico	10	169,00	1.690,00	4	Consumo

Fonte: Elaboração própria, 2008

No segundo momento redistribuiu-se os recursos consumidos em cada setor a fim de alocá-los em cada atividade com o menor grau de arbitramento possível. Os quadros a seguir apresentam a distribuição dos recursos em cada atividade:

Inicialmente, apresentar-se a apropriação dos materiais de expediente; em seguida, os materiais de consumo e, por fim, os produtos de limpeza, destacando-se um quadro-resumo do consumo de recursos por cada atividade.

Tabela 20 - Despesa com material de expediente consumido no setor fiscal

MATERIAL DE CONSUMO USADO APENAS NO SETOR FISCAL						
Ord.	Material de Expediente	Consumo Semestral	Preço Unitário	Total (R\$)	Atividade	Direcionadores
01	Comando de digitação	6000	0,02	120,00	1	Consumo
02	Lacre p/ caminhão	100	0,40	40,00	2	Consumo
03	Resma papel A4	50	12,70	635,00	3-8	3- N° de passe emitido; 8- N°de DAR Gerado.
04	Toner para kyocera Mita	6	230,00	1.380,00	3-8-9	3- N° de passe emitido; 8- N°de DAR Gerado; 9- N° de Al Lavrados
05	Nota Fiscal Avulsa	1075	0,20	212,85	13	Consumo
06	Grampeador	2	45,00	90,00	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
07	Extrator	6	1,60	9,60	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
08	Envelope grande	32	0,11	3,52	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
09	Envelope médio	32	0,07	2,24	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
10	Envelope pequeno	32	0,03	0,96	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
11	Rolo papel p/ fax	6	1,40	8,40	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
12	Toner para máquina xerox	2	618,00	1.236,00	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização
13	Tinta para carimbo	8	0,83	6,64	Fiscalização	% de mão-de-obra na fiscalização

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 21 - Despesa com material de expediente consumido no setor fiscal e digitação

Ord.	Material de Expediente	Consumo Semestral (Unid)	Preço Unitário	Total (R\$)	Atividade	Direcionadores
01	Borracha	24	0,6	14,40	Fisc. e Dig.	Consumo
02	Caneta esferográfica	24	0,5	12,00	Fisc. e Dig.	Consumo
03	Clipes nº 03	22	0,85	18,70	Fisc. e Dig.	Consumo
04	Clipes nº 06	16	1,26	20,16	Fisc. e Dig.	Consumo
05	Cola branca 40g	12	0,34	4,08	Fisc. e Dig.	Consumo
06	Corretivo	8	0,45	3,60	Fisc. e Dig.	Consumo
07	Destaca texto	2	1,5	3,00	Fisc. e Dig.	Consumo
08	Durex	4	0,3	1,20	Fisc. e Dig.	Consumo
09	Etiqueta	40	28,8	1152,00	4 - 7	4 - Nº de notas fiscais digitadas entrada e saída. 7 - Nº de termos baixados.
10	Fita lacre	36	3,2	115,20	3	Consumo
11	Fita para impressora LX 300	36	2,45	88,20	4-7	4 - Nº de notas fiscais digitadas, entrada e saída. 7 - Nº de termos baixados.
12	Grampo 26/6	18	1,31	23,58	Fisc. e Dig.	Consumo
13	Lápis grafite	26	0,45	11,70	Fisc. e Dig.	Consumo
14	Régua de 30cm	4	0,5	2,00	Fisc. e Dig.	Consumo

Fonte: Elaboração própria, 2008

Assim, na análise do consumo de matérias de expediente enviados à unidade em estudo, verificou-se que esses produtos eram consumidos nas atividades desempenhadas pelo setor fiscal e digitação, no qual foram elaboradas as tabelas 19, consumo de material de expediente no setor de digitação na importância de R\$ 3.402,00; tabela 20, consumo de material de expediente no setor fiscal no valor de R\$ 3.745,21 e a tabela 21, materiais consumidos simultaneamente nos setores, fiscal e digitação, valor de R\$ 1.469,82; desta tabela far-se-á necessário alocar os custos nos devidos setores; para isso três direcionadores foram definidos: consumo, nº de notas fiscais digitadas, entradas e saídas, e nº de termos baixados.

Para os materiais em que o direcionador de recursos foi o consumo, tendo em vista seu valor de R\$ 114,42, representando apenas 7,78% do total, apropriou-se na proporção de 50%, importando R\$ 57,21 para cada setor. No item 10, fita lacre, verificou-se, no estudo, que seu consumo era integral pela atividade número dois no valor de 115,20 e os itens 09 e 11, etiqueta e fita para impressora LX 300, foram apropriadas as atividades 4 e 7 através de seus direcionadores, conforme a tabela abaixo:

Tabela 22 - Apropriação dos itens 09 e 11 da tabela 21, as atividades de consumo

Atividade	Direcionador	Nº direcionador	%	Valor Consumido (R\$)
4	Nº de notas fiscais registradas de entrada e saída	81.994	97,64	1.210,93
7	Nº de termos de trânsito baixados	1.986	2,36	29,27
Total		83980	100	1.240,20

Fonte: Elaboração própria, 2008

Desta forma, conclui-se a alocação dos materiais de expediente nos seus setores e atividades. No caso dos materiais de consumo estes são utilizados por todos os setores, além disso, são produtos diretamente consumidos pelos recursos pessoais, apresentando-se como um bom direcionador o nº de pessoas cadastradas em cada setor. As tabelas a seguir apresentaram a alocação desses recursos:

Tabela 23 - Representação dos materiais consumidos na unidade

Ord.	Material de consumo	Consumo Semestral	Preço Unitário	Total (R\$)
01	Copo descartável 180ml (pact. 100 unid)	8	1,96	15,68
02	Copo descartável 50ml (pact. 100 unid)	8	0,82	6,56
03	Água mineral (Garrações)	182	2,45	445,90
04	Detergente 500ml	36	1,60	57,60
05	Papel higiênico (pact. C/ 4 rolos)	128	1,70	217,60
06	Sabão em barra	8	1,62	12,96
07	Sabonete	20	0,53	10,60
TOTAL DE MATERIAL				766,90

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 24 - Apropriação material de consumo

Setor	Número de funcionários	%	Custo do consumo (R\$)
1	12	22,64	173,63
2	17	32,08	246,02
3	8	15,09	115,73
4	8	15,09	115,73
5	4	7,55	57,90
6	4	7,55	57,90
Total	53	100,00	766,90

Fonte: Elaboração própria, 2008

Portanto verifica-se a alocação dos recursos materiais de consumo em cada setor da unidade. Assim, Seguindo-se conforme os procedimentos elencados, procede-se à apropriação dos recursos materiais, dos produtos de limpeza, partindo-se do princípio de

que as áreas em que se aplicam os materiais são indicadores quantitativos do volume de recursos aplicados.

Evidencia-se, assim, que as áreas de cada setor foram calculadas quando apropriou-se a despesa com depreciação. Mantendo-se a coerência do estudo, utilizam-se os mesmos valores para a alocação dos materiais de limpeza consumidos. As tabelas a seguir apresentam os cálculos realizados na apropriação desse recurso:

Tabela 25 - Representação dos materiais de limpeza consumidos na unidade

Ord.	Material de limpeza	Consumo Semestral	Preço Unitário	Total (R\$)
01	Água Sanitária 1L	58	0,94	54,52
02	Álcool 500ml	14	1,80	25,20
03	Cera Líquida	28	1,50	42,00
04	Desinfetante 2L	52	1,24	64,48
05	Escova para vaso sanitário	12	3,20	38,40
06	Esponja de aço	16	0,62	9,92
07	Esponja dupla face	12	0,20	2,40
08	Lustra móveis	10	1,60	16,00
09	Pano de chão	18	0,87	15,66
10	Pano de prato grande	12	1,30	15,60
11	Flanela Grande	22	0,86	18,92
12	Pastilha Sanitária	24	0,80	19,20
13	Rodo grande	4	2,00	8,00
14	Sabão em pó 500g	54	1,88	101,52
15	Saco para lixo 100L	12	1,27	15,24
16	Saco para lixo 15L	12	1,09	13,08
17	Vassoura de náilon	4	2,60	10,40
18	Vassoura de palha	30	0,23	6,90
19	Vidrex	8	2,05	16,40
TOTAL DE MATERIAL				493,84

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Tabela 26 - Apropriação material de limpeza

Setor	Área	%	Custo do consumo (R\$)
1	118,6	60,00	296,30
2	32,45	16,42	81,09
3	14,72	7,45	36,79
4	22,04	11,15	55,06
5	7,39	3,74	18,47
6	2,46	1,24	6,12
Total	197,66	100,00	493,84

Fonte: Elaboração própria, 2008

Realizada a apropriação de todos os recursos materiais aos devidos setores, apresenta-se a tabela resumo total de recursos materiais, conforme abaixo:

Tabela 27 - Resumo total dos recursos materiais

Setor	Recurso empregado (R\$)
Fiscal	4.416,82
Digitação	4.997,25
Serviços Gerais	152,52
Segurança	170,79
Agência arrecadadora	76,37
Transporte	64,02
Total	9.877,77

Fonte: Elaboração própria, 2008

Após a alocação dos recursos materiais nos setores, direcionam-se os custos apresentados as atividades definidas na tabela 1. Como pode ser visto nessa tabela, apenas os setores fiscal e serviços gerais desempenham mais de uma atividade, motivo pelo qual se precisa direcionar os recursos empregados as atividades desenvolvidas.

Como pôde ser visto nas tabelas, 20, 21 e 22, apropriações dos recursos, alguns produtos foram diretamente direcionados às atividades, tendo em vista suas características de apresentar direcionador próprio; outros precisam ser alocados nas atividades do setor fiscal; para isso será utilizado o percentual de mão-de-obra como direcionador dos recursos.

A tabela a seguir demonstra os recursos materiais consumidos pelas atividades desempenhadas no setor fiscal.

Tabela 28 - Apropriação dos custos de materiais de consumo aplicado no setor fiscal

Item	Material consumido no setor fiscal	Total (R\$)	Atividade	Direcionadores
01	Comando de digitação	120,00	1	Consumo
02	Lacre p/ caminhão	40,00	2	Consumo
03	Resma papel A4	635,00	3-8	3- Nº de passe emitido; 8- Nºde DAR Gerado.
04	Toner para kyocera Mita	1.380,00	3-8-9	3- Nº de passe emitido; 8- Nºde DAR Gerado; 9- Nº de Al Lavrados
05	Nota Fiscal Avulsa	212,85	13	Consumo
07	Etiqueta e fita impressora	29,27	7	Consumo
08	Fita lacre	115,20	2	Consumo
09	Diverso mesmo direcionador	1.884,50	Fiscalização	% de mão de obra da atividade
CUSTO DE MATERIAL		4.416,82		

Fonte: Elaboração própria, 2008

Observa-se que o valor de R\$1.884,50 se refere aos produtos consumidos por todas as atividades do setor e o direcionador é o percentual de mão-de-obra aplicado em cada atividade conforme definido na tabela 1.

Assim, far-se-á necessário fazer a alocação dos recursos distribuídos na tabela acima para cada atividade de consumo, como verifica-se a seguir:

Tabela 29 - Custo do consumo de papel A4 alocado na atividade

Atividade	Nº do direcionador	% do direcionador	Custo p/ Atividade (R\$)
3	1.000	17,34	110,11
8	4.766	82,66	524,89
TOTAL	5.766	100	635,00

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 30 - Custo do consumo de toner para impressora kyocera alocado na atividade

Atividade	Nº do direcionador	% do direcionador	Custo p/ Atividade (R\$)
3	1.000	16,99	234,46
8	4.766	80,97	1.117,39
9	120	2,04	28,15
TOTAL	5.886	100,00	1.380,00

Fonte: Elaboração própria, 2008

A tabela abaixo apresenta a alocação dos custos diversos, definidos na tabela 28, item 9, e o custo total de material consumido pelas atividades desenvolvidas no setor fiscal.

Tabela 31 - Alocação dos custos de material as atividades do setor fiscal

Atividade	% de Mão de Obra	Custo diverso (R\$)	Custo total por atividade (R\$)
1	20%	376,90	496,90
2	8%	150,76	305,96
3	3%	56,54	401,11
6	4%	75,38	75,38
7	4%	75,38	104,65
8	56%	1.055,32	2.697,60
9	1%	18,85	47,00
13	4%	75,38	288,23
TOTAL		1.884,50	4.416,82

Fonte: Elaboração própria, 2008

4.4.4 Veículos

Concluída a alocação dos recursos materiais, apropria-se o recurso veículos, que tem na sua formação de custo os gastos provenientes de consumo de combustível e manutenção, valor correspondente a uma quantia de R\$ 14.712,62, que teve suas despesas 100% direcionadas para o setor de transportes. Esses valores foram obtidos através dos arquivos de controles de consumo de combustível e manutenção realizados pela assessoria da gerência, sendo os gastos com peças e serviços provenientes do recurso de adiantamento recebido pela gerência e os gastos com combustível realizados pela Secretaria de Administração.

4.4.5 Conservação e manutenção

Os recursos de conservação e manutenção, no valor de R\$ 2.038,80, foram alocados mediante a distribuição da área ocupada por cada setor, conforme demonstrado na tabela seguinte:

Tabela 32 - Apropriação recurso conservação e manutenção a cada setor

Setor	Área	%	Custo do consumo (R\$)
1	118,6	60,00	1.223,28
2	32,45	16,42	334,77
3	14,72	7,45	151,89
4	22,04	11,15	227,33
5	7,39	3,74	76,25
6	2,46	1,24	25,28
Total	197,66	100,00	2.038,80

Fonte: elaboração própria, 2008

Seguindo os procedimentos anteriores, realiza-se a alocação dos custos do setor fiscal, no valor de R\$ 1.223,28, nas atividades nele desempenhadas e de acordo com o percentual de mão-de-obra aplicada, conforme apresentado na tabela a seguir:

Tabela 33 - Alocação dos recursos de conservação e manutenção das atividades do setor fiscal

Atividade	% de Mão de Obra	Valor (R\$)
1	20%	244,66
2	8%	97,86
3	3%	36,70
6	4%	48,93
7	4%	48,93
8	56%	685,04
9	1%	12,23
13	4%	48,93
TOTAL:		1.223,28

Fonte: Elaboração própria, 2008

4.4.6 Energia Elétrica

Esta etapa consiste em alocar o consumo de energia elétrica; utilizaram-se as áreas de cada setor, porém entendeu-se que o melhor direcionador para esse recurso deveria ser a potência consumida em cada área; a falta de condições para levantar os fatores de consumo nesse momento levou à adoção da área útil, no entanto não houve grande distorção, tendo em vista que os setores proporcionalmente maiores em nº de consumidores, fiscal e digitação, também ocupam as maiores áreas. A apropriação se apresentara conforme segue:

Tabela 34 - Apropriação consumo de energia aos setores

Setor	Área (m ²)	%	Custo do consumo (R\$)
1	118,6	60,00	6.228,05
2	32,45	16,42	1.704,41
3	14,72	7,45	773,32
4	22,04	11,15	1.157,38
5	7,39	3,74	388,22
6	2,46	1,24	128,71
Total:	197,66	100,00	10.380,09

Fonte: Elaboração própria, 2008

Nesse contexto, procede-se, agora, à alocação do consumo de energia elétrica nas atividades desempenhadas no setor fiscal, que se apresenta de acordo com a tabela abaixo:

Tabela 35 - Apropriação do custo de energia elétrica setor fiscal

Atividade	% de Mão de obra	Valor (R\$)
1	20	1.245,61
2	8	498,24
3	3	186,84
6	4	249,12
7	4	249,12
8	56	3.487,71
9	1	62,28
13	4	249,12
TOTAL:		6.228,05

Fonte: Elaboração própria, 2008

4.4.7 telefone

Após concluída a alocação dos custos com energia, seguiu-se apropriando recursos nas atividades. O próximo passo volta-se para a área de comunicação. A unidade em estudo tem, no sistema de telefonia, uma ferramenta fundamental na execução de suas atividades pela necessidade diária de realizações de diligências fiscais, confirmação de dados, realizações de cobranças, etc. No posto fiscal, as ligações realizadas são controladas através de uma lista de controle efetuada pelo chefe de plantão, porém é responsabilidade dos servidores anotar as chamadas efetuadas e os assuntos referentes a elas; portanto a fidedignidade das anotações é fator preponderante para a boa alocação desse recurso. Não houve acesso a todas as contas do período estudado, tendo em vista que o Estado agrupa suas contas, sendo elas destinadas à Secretaria de Administração, mas, em conciliação realizada entre as contas fornecidas com a relação de chamadas discadas na unidade, verificaram-se algumas divergências, o que já era esperado em virtude de não existir uma exigência formal, como também um responsável para anotar e efetuar as chamadas.

Entendendo que um bom direcionador para este recurso será o nº de chamadas efetuadas por setor, procede-se a uma classificação de acordo com a conciliação realizada entre as informações da lista de controle de ligação e as contas recebidas, no qual pode-se resumir como apresentado no tabela abaixo:

Tabela 36 - Controle de chamadas telefônicas efetuadas por setores/atividade

Setor/Atividade	2	4	5	8	9	10	11	12	14	Adm.	Não ident.	Total
Fiscal	960			1750	201							2911
Digitação		185										185
Serviços Gerais			4						34			38
Segurança							57					57
Agência arrecadadora								72				72
Transporte						39						39
Administrativo										325		325
Não identificadas											751	751
Total:	960	185	4	1750	201	39	57	72	34	325	751	4378

Fonte: Elaboração própria, 2008

Definidos os direcionadores, procede-se à apropriação dos recursos nas atividades. O custo com telefone no valor de R\$ 5.390,31 será apropriado conforme as chamadas identificadas na tabela 36, porém as ligações não identificadas e as administrativas precisam ser alocadas nas atividades. Na primeira, utilizar-se á como metodologia o percentual de chamadas efetuadas por cada atividade; na segunda, verificou-se serem efetuadas pelos servidores que atuam na área fiscal, portanto serão alocadas nas atividades inerentes ao setor. Assim, pode-se apropriá-las conforme a tabela a seguir:

Tabela 37 - Apropriando chamadas não identificadas

Setor	Chamadas p/ setor	% do total	Nº de chamadas não identificadas.
1	3236	89,22	670
2	185	5,10	38
3	38	1,05	8
4	57	1,57	12
5	72	1,99	15
6	39	1,08	8
Total	3627	100	751

Fonte: Elaboração própria, 2008

Desta forma, pode-se redistribuir as chamadas diretamente aos seus setores e determinar o consumo de recursos por cada um deles, conforme se verifica na tabela a seguir:

Tabela 38 - Apropriando recursos aos setores

Setor	Chamadas p/ setor	% do total	Nº de chamadas não identificadas. (R\$)
1	3906	89,22	4.809,23
2	223	5,09	274,37
3	46	1,05	56,60
4	69	1,58	85,17
5	87	1,99	107,27
6	47	1,07	57,68
Total	4378	100	5.390,31

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Assim, precisa-se alocar os recursos do setor fiscal nas atividades de consumo na tabela 36, observa-se que algumas chamadas podem ser direcionadas diretamente às atividades do setor; verifica-se que 2.911 chamadas foram consumidas nas atividades nº 2, nº 8 e nº 9, importando um valor de R\$ 3.584,15. Sendo o valor total dos recursos alocadas no setor fiscal igual a R\$ 4.809,23, precisa-se custear o valor de R\$ 1.225,08 para todas às atividades do setor; o que será feito com base no percentual de consumo da mão-de-obra. A tabela a seguir apresenta a alocação deste valor e o total por atividade dos custos consumidos na área fiscal:

Tabela 39 - Apropriação das chamadas telefônicas as atividades do setor fiscal

Atividade	% de Mão de Obra	Custo chamadas / % de mão-de-obra	Apropriação por rastreamento direto	Total (R\$)
1	20%	245,02		245,02
2	8%	98,01	1181,99	1.280,00
3	3%	36,75		36,75
6	4%	49,00		49,00
7	4%	49,00		49,00
8	56%	686,04	2154,67	2.840,72
9	1%	12,25	247,48	259,74
13	4%	49,00		49,00
Total	100%	1.225,08	3584,15	4.809,23

Fonte: Elaboração própria, 2008

4.4.8 Água

Para a alocação dos gastos efetuados com pagamento da conta de consumo de água, foi efetuada uma apropriação direta no setor de serviços gerais em virtude de o valor apresentado ter muito pouca representatividade nos custos da unidade. Como pode ser

visto na tabela 2, o consumo de água representou 0,02% dos custos consumidos, importando um valor de R\$ 206,63.

4.4.9 Matriz de recursos por atividades

Buscando-se determinar os custos das atividades, alocaram-se todos os recursos apresentados na tabela 2, evidenciando-se um dos pressupostos do modelo de custeio ABC: atividades consomem recursos. Assim, com as informações e direcionamento dos recursos, pode-se apresentar a matriz dos custos das atividades do último semestre conforme a tabela a seguir.

Tabela 40 - Matriz de custos das atividades realizadas no P. F. de Nilson Lopes no período de janeiro de 2008 a junho de 2008 (Em R\$)

Atividades/ Recursos	Pessoal	Depreciação	Materiais de consumo	Veiculos	Conservação e Manutenção	Energia	Telefone	Agua	Total
1	171.110,68	568,98	496,90	-	247,13	1.266,38	264,93	-	173.955,00
2	68.444,27	227,59	305,95	-	98,83	506,55	1.286,77	-	70.869,96
3	25.666,60	85,35	401,11	-	37,07	189,96	39,75	-	26.419,84
4	112.964,20	1.705,83	4.997,25	-	329,50	1.660,81	215,60	-	121.873,19
5	6.311,88	13,18	15,25	-	14,42	72,66	5,39	206,63	6.639,41
6	34.222,14	113,80	75,38	-	49,43	253,27	52,99	-	34.767,01
7	34.222,14	113,80	104,65	-	49,43	253,27	52,99	-	34.796,28
8	479.109,90	1.593,14	2.697,60	-	691,96	3.545,84	2.894,30	-	490.532,74
9	8.555,53	28,45	47,00	-	12,36	63,32	260,48	-	8.967,14
10	21.288,36	26,61	64,02	14.712,62	20,59	103,80	53,90	-	36.247,90
11	15.300,00	190,97	170,79	-	226,53	1.141,81	53,90	-	17.084,01
12	43.153,02	112,42	76,37	-	82,38	415,20	107,81	-	43.947,20
13	34.222,14	113,79	288,23	-	49,43	253,27	52,99	-	34.979,85
14	56.806,93	118,58	137,27	-	129,74	653,95	48,51	-	57.894,98
TOTAL	1.111.355,78	5.012,49	9.877,77	14.712,62	2.038,80	10.380,09	5.390,31	206,63	1.158.974,49

Fonte: Elaboração própria, 2008

Desta forma, a tabela acima apresenta o custo total das atividades que representa-se conforme o gráfico a seguir:

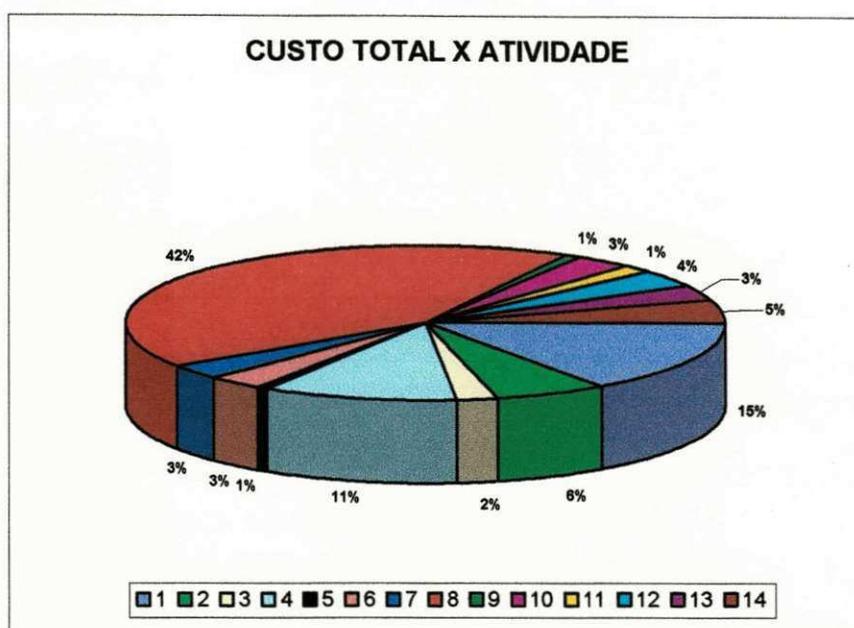


Gráfico 2 - Percentual de custo total dos recursos aplicados por atividade
 Fonte: Elaboração própria, 2008

Do gráfico acima, é possível a realização de análises diversas que subsidiarão a tomada de decisão no planejamento de ações e otimização dos recursos empregados.

Assim, pode-se destacar a atividade nº 8, gerar fatura ou documento de arrecadação. Como pode ser visto no gráfico, essa atividade representa o maior custo da unidade com 42% dos recursos nela alocados. O fato foi evidenciado quando, nas respostas do questionário aplicado, foi apresentado pelos chefes de plantão do Posto Fiscal de Nilson Lopes que a atividade supracitada representa 56% do tempo de mão-de-obra do fiscal, conforme apresentado na tabela 1. Vale ressaltar que o maior custo da unidade é o dos recursos pessoais, sendo a maior parcela representada pelos Auditores Fiscais, porém não se entende ser essa, gerar fatura ou documento de arrecadação, a maior prioridade na atividade do fiscal, que lotado na fronteira precisa focar suas ações no sentido de evitar a evasão fiscal.

Nesse cenário, a presença do fiscal na fronteira; tem como prioridade maior às atividades nº 1 (Analisar e classificar documentos) e nº 2 (realizar diligências a contribuintes baseados em indícios de fraude, conferência de mercadorias, saída em perseguição a veículos que não param no posto fiscal e saída para fiscalização em estradas vicinais). Essas atividades representam 21% dos custos aplicados na unidade e um percentual de mão-de-obra do fiscal de 28%, conforme apresentado na tabela 1. Da análise acima, conclui-se pela necessidade de se avaliar a mão-de-obra empregada na atividade nº 8, de forma a otimizar

a execução das atividades e rever a verdadeira necessidade de empregar uma mão-de-obra especializada na atividade de gerar fatura ou documento de arrecadação.

O gráfico a seguir apresenta o percentual do custo total empregado nos setores:

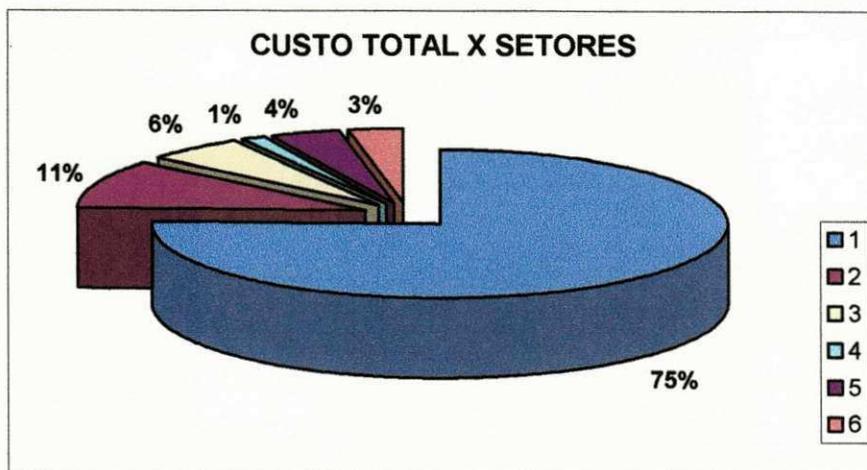


Gráfico 3 - Percentual de custo total dos recursos aplicados por setor
Fonte: Elaboração própria, 2008

Desta forma, verifica-se que os recursos aplicados no setor fiscal representam 75% do total dos custos da unidade. Sendo esse o setor responsável em realizar as atividades fins da SER, fiscalização e arrecadação, nele está empregado uma mão-de-obra especializada, porém de maior custo. É notório que os investimentos são direcionados para esta área, com fins de instrumentalizar os processos de arrecadação e fiscalização com qualidade, eficiência e eficácia.

Vale destacar, na conclusão dessa etapa, a dificuldade na montagem de direcionadores por falta de informação e controle na aplicação dos recursos, pois, notoriamente, faltam dados relevantes que subsidiem na conquista dos objetivos propostos; além do mais, entende-se que a base para a tomada de decisão, em todos os níveis da organização, é a análise de fatos e dados gerados em cada um de seus processos.

4.5 Cálculo do custo dos objetos de custo

Para o cálculo do custo dos objetos de custo, inicialmente, serão definidas às atividades primárias e secundárias; identificados quais os consumidores primários e seus direcionadores; e apropriados, os custos secundários para os primários. Concluída essa

etapa, atribui-se os custos das atividades no objeto de custo, utilizando-se direcionadores de atividades.

4.5.1 Definição das atividades primárias e secundárias

Diante do fato da existência de atividades primárias e secundárias, provenientes das atividades intermediárias no processo de fiscalização e arrecadação, antes de iniciar-se a alocação dos custos das atividades no objeto de custo, é fundamental classificar às atividades e atribuir-se os custos das atividades secundárias as atividades primárias.

O processo de arrecadação e fiscalização é composto por 14 atividades classificadas em primárias (P) e secundárias (S), a saber:

Tabela 41 - Classificação, identificação de consumo e direcionadores das atividades

Atividade	Recursos (R\$)	Tipo de atividade		Atividades (P) que consomem atividades (S)	Direcionadores
		P	S		
1	173.955,00	X			nº de notas fiscais digitadas nº de diligências efetuadas s/ autuação + nº de AI código 1902+ nº de AI código 4006
2	70.869,96	X			nº de passes interestadual emitido
3	26.419,84	X			nº de notas fiscais digitadas
4	121.873,19		X	1-8	nº de horas trabalhadas
5	6.639,41		X	2	nº de passes interestadual baixado
6	34.767,01	X			nº de termos baixados
7	34.796,28	X			nº de faturas geradas e DAR gerados
8	490.532,74	X			nº de autos Lavrados
9	8.967,14	X			Km rodados
10	36.247,90		X	2-9	nº de horas trabalhadas
11	17.084,01		X	1-2-3-6-7-8-9-13	nº de DAR quitado
12	43.947,20		X	8	nº de notas fiscais emitidas
13	34.979,85	X			nº de horas trabalhadas
14	57.894,98		X	1-2-3-6-7-8-9-13	

Fonte: Elaboração própria, 2008

No processo operacional da unidade, pode-se identificar como secundária as seguintes atividades: digitar notas fiscais, descarregar e carregar veículos, conduzir veículos, fazer segurança do Posto Fiscal, receber pagamentos de tributos e fazer limpeza e monitoramento do pátio. As tabelas a seguir direcionam as atividades secundárias para as atividades que consomem os seus resultados:

Tabela 42 - Direcionando atividade secundária nº 4, para suas atividades primárias

Atividade (S)	Recurso	Atividade (P)	Direcionador	Nº direcionador	% de consumo	consumo apropriado
4	121.873,19	1	nº de notas fiscais digitadas	116.891	79,34	96.694,19
		8	nº faturas e DAR gerados	30.445	20,66	25.179,00
Total				147.336	100	121.873,19

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 43 - Direcionando atividade secundária nº 5 para sua atividade primária

Atividade secundária	Recurso	Atividade primária	Direcionador	consumo apropriado
5	6.639,41	2	Consumo por uma atividade	6.639,41
Total				6.639,41

Fonte: Elaboração própria, 2008.

Tabela 44 - Direcionando atividade secundária nº 10, para suas atividades primárias

Atividade (S)	Recurso	Atividade (P)	Direcionador	Nº direcionador	% de consumo	consumo apropriado
10	36.247,90	2	nº de diligências efetuadas s/ autuação + nº de AI código 1902+ nº de AI código 4006	572	80,11	28.759,08
		9	nº de autos Lavrados	142	19,89	7.488,82
Total				714	100	36.247,90

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 45 - Direcionando atividade secundária nº 12 para sua atividade primária

Atividade secundária	Recurso	Atividade primária	Direcionador	consumo apropriado
12	43.947,20	8	Consumo por uma atividade	43.947,20
Total				43.947,20

Fonte: Elaboração própria, 2008

Tabela 46 - Direcionando atividade secundária nº 11 e 14, para suas atividades primárias

Atividade secundária	Recursos	Primária	Direcionador	% de Mão de Obra	Custo dos recursos/ % de mão de obra
11 e 14	74.978,99	1	% de horas trabalhada	20%	14.995,80
		2	% de horas trabalhada	8%	5.998,32
		3	% de horas trabalhada	3%	2.249,37
		6	% de horas trabalhada	4%	2.999,16
		7	% de horas trabalhada	4%	2.999,16
		13	% de horas trabalhada	4%	2.999,16
Total				43%	32.240,97

Fonte: Elaboração própria, 2008

As atividades nº 11 e 14 podem-se agrupar por apresentarem o mesmo direcionador e estarem relacionadas com o mesmo grupo de atividade.

Desta forma, com as atividades secundárias direcionadas para suas atividades de consumo, verifica-se uma nova matriz de atividades com os devidos recursos, conforme tabela a seguir:

Tabela 47 - Custo das atividades primárias e direcionadores de atividades

nº	Atividades	Recursos (R\$)	Direcionadores
1	Analisar e classificar documentos	285.645,00	nº de notas fiscais digitadas
2	Diligência a contribuinte baseada em indícios de fraude, conferência de mercadorias, saída em perseguição a veículos que não param no posto fiscal e saída para fiscalização em estradas vicinais.	112.266,77	nº de diligências efetuadas s/ autuação + nº de AI código 1902+ nº de AI código 4006
3	Emitir passe interestadual	28.669,21	nº de passes interestadual emitido
6	Baixar passe interestadual	37.766,17	nº de passes interestadual baixado
7	Baixar termo de responsabilidade de trânsito	37.795,44	nº de termos baixados
8	Gerar faturas ou documento de arrecadação	601.647,17	nº de faturas geradas e DAR gerados
9	Lavrar auto de infração	17.205,75	nº de autos Lavrados
13	Emitir Nota Fiscal Avulsa	37.979,00	nº de notas fiscais emitidas

Fonte: Elaboração própria, 2008

Mediante coleta de informações no banco de dados de Secretaria de Estado da Receita, levantou-se os valores correspondentes aos direcionadores de atividade apresentados na tabela abaixo:

Tabela 48 - Nº de eventos direcionadores das atividades

Atividade	Nº de eventos	Valor
Emitir termo de responsabilidade de trânsito	34.896	
Baixar termo de responsabilidade de trânsito	1.986	
Notas fiscais digitadas	116.891	
Passe interestadual emitidos	125	
Passe interestadual baixados	122	
Nº de DAR gerados	4.766	838.552,49
Nº de faturas geradas	25.679	6.498.817,98
Nº de auto de infrações lavrados	110	
Nº de notas fiscais avulsas emitidas	1.075	
Nº de AI 4006 (desvio de posto)	32	
Nº de diligências efetuadas	430	

Fonte: Elaboração própria, 2008

Assim, pode-se calcular o custo unitário de cada atividade tomando-se como base o fator de consumo estabelecido pelos direcionadores, estes custos se apresentam conforme a tabela abaixo:

Tabela 49 - Custos unitários das atividades

nº	Direcionadores de atividades	Recursos (R\$)	Fator de consumo da atividade	Custo da atividade por unidade de direcionador (R\$)
1	nº de notas fiscais digitadas	285.645,00	116.891	2,44
2	nº de diligências efetuadas s/ autuação+nº de AI código 1902+nº de AI código 4006	112.266,77	572	196,27
3	nº de passes interestaduais emitido	28.669,21	125	229,35
6	nº de passes interestaduais baixado	37.766,17	122	309,56
7	nº de termos baixados	37.795,44	1.986	19,03
8	nº de faturas geradas e DAR gerados	601.647,17	30.445	19,76
9	nº de autos Lavrados	17.205,75	142	121,17
13	nº de notas fiscais avulsas emitidas	37.979,00	1.075	35,33
Custo unitário total				932,92

Fonte: Elaboração própria, 2008

O gráfico a seguir ilustra os custos unitários das atividades em função dos fatores de consumo:

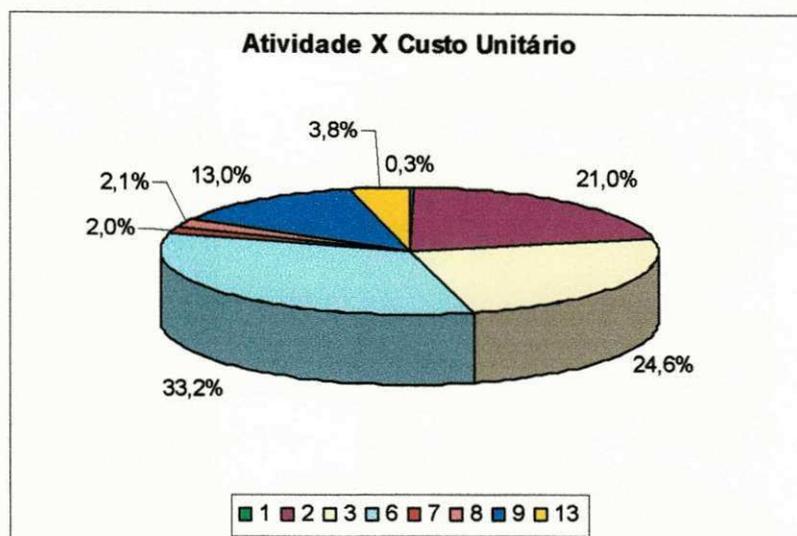


Gráfico 4 - Percentual do custo unitário total por atividade primária
 Fonte: Elaboração própria, 2008

Do gráfico acima, destaca-se os custos unitários das atividades nº 6, baixar passes interestaduais, 33,2% e a nº 3, emitir passes interestaduais, 24,6%, como pode ser visto o custo dessas atividades representam 57,8% do custo unitário total da unidade; esse percentual chama atenção por ser as duas atividades uma ferramenta de controle interestadual do trânsito de mercadorias, podendo ser substituída pelos modernos programas que vem sendo implantado na Administração Tributária, tais como: a emissão da nota fiscal eletrônica.

4.5.3 Atribuindo valores aos objetos de custo

As atribuições do Posto Fiscal de fronteira estão voltadas para as ações de fiscalização de mercadorias em trânsito e arrecadação; portanto esses são os objetos de custos da unidade. Como elemento necessário para medir a eficiência desse Posto Fiscal, pode-se definir a quantidade de notas fiscais registradas, o nº de autos de infrações lavrados, a quantidade de faturas geradas e o nº de documentos de arrecadação-DAR emitidos na unidade, sendo os dois primeiros bons direcionadores para alocar as atividades na fiscalização e os dois segundo informações relevantes para apropriar as atividades à arrecadação.

Desta forma calculam-se as taxas necessárias para determinar o consumo de atividades pelos objetos de custos conforme a seguir:

Tabela 50 - Determinação da taxa de consumo de atividade

Objeto de custo	Direcionador	Fator de consumo	Taxa (%)
Arrecadação	Nº de DAR gerados + Nº de faturas geradas	30.445	20
Fiscalização	Nº de notas fiscais digitadas + Nº de Al Lavrados+Baixa de termo+Emissão NF.avulsa+Diligências	120.524	80
Total de eventos		150.969	100

Fonte: Elaboração própria, 2008

Assim, determina-se o consumo de atividade pelos objetos de custo, apresentado conforme a tabela abaixo:

Tabela 51 - Custo dos objetos de custos

Atividade	Recursos	Objetos de custo	
		Arrecadação (R\$)	Fiscalização (R\$)
1	285.645,00	57.129,00	228.516,00
2	112.266,77	22.453,35	89.813,42
3	28.669,21	5.733,84	22.935,37
6	37.766,17	7.553,23	30.212,93
7	37.795,44	7.559,09	30.236,35
8	601.647,17	120.329,43	481.317,73
9	17.205,75	3.441,15	13.764,60
13	37.979,00	7.595,80	30.383,20
Total	1.158.974,49	231.794,90	927.179,59

Fonte: Elaboração própria, 2008

O gráfico a seguir apresenta o percentual de custos das atividades primárias após a apropriação dos custos das atividades secundárias:

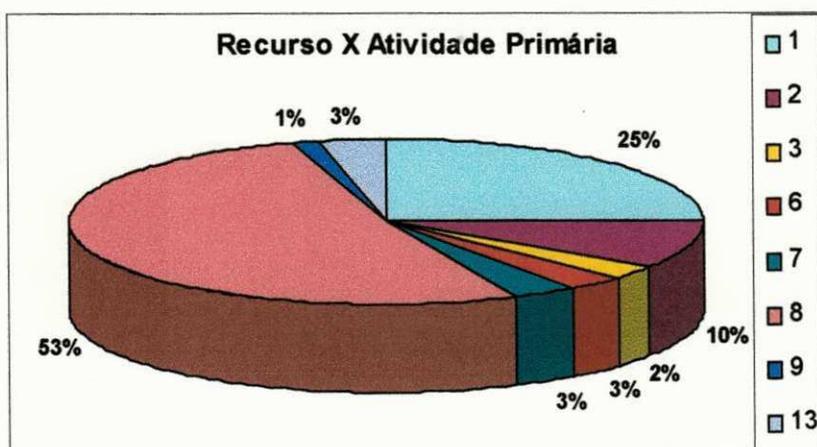


Gráfico 5 - Percentual de recursos aplicado às atividades primárias
Fonte: Elaboração própria, 2008

Destaca-se o crescimento dos custos empregados na atividade número 8, que aumentou sua representatividade de 42 % antes da apropriação das atividades secundárias para 53% depois da apropriação. Esse crescimento de 11% vem reforçar a necessidade de monitorar os procedimentos utilizados na realização dessa atividade, já evidenciados anteriormente quando analisado o gráfico 2, procurando-se desenvolver um processo de execução da tarefa que reduza o tempo de mão-de-obra dos fiscais nesse setor e reforce os trabalhos nas atividades 1, analisar e classificar documentos e 2, diligências a contribuintes baseada em indícios de fraude, conferência de mercadorias, saída em perseguição a veículos que não param no posto fiscal e saída para fiscalização em estradas vicinais, pois, só assim, os trabalhos serão desenvolvidos com foco no aprimoramento das ações de fiscalização.

Por fim, podem-se calcular os custos unitários da arrecadação por valor de recursos gerados e o custo de fiscalização por nº de procedimentos fiscais efetuados no período de janeiro a junho de 2008.

A tabela abaixo apresenta o custo unitário dos objetos de custo.

Tabela 52 - Custo unitário dos objetos de custos

	Arrecadação	Fiscalização
Custo Total	231.794,40	927.179,59
Quantidade de objetos de custo (R\$)	7.337.370,47	-
Qtd. de objetos de custo (procedimentos)	-	155.667,00
Custo Semestral unitário (R\$)	R\$ 0,03	R\$ 5,96

Fonte: Elaboração própria, 2008

O gráfico a seguir ilustra a participação dos produtos arrecadação e fiscalização com relação aos custos empregados na unidade:

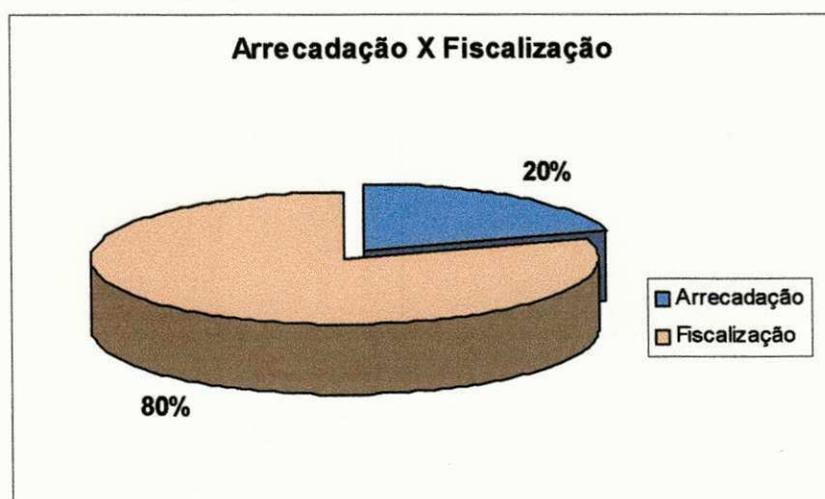


Gráfico 6 - Representação dos objetos de custos

Fonte: Elaboração própria, 2008

Conforme se demonstra na apuração do custeio, o objeto de custo de fiscalização representa 80% dos recursos empregados na unidade, apresentando um custo de R\$ 927.179,59.

Notoriamente, tratando-se de uma unidade de fronteira, na qual suas atribuições são direcionadas para o combate à evasão fiscal, evidencia-se que o principal alvo dos investimentos acontecerá nas ações de fiscalização, no entanto o custo unitário de R\$ 5,96 por procedimentos pode ser um indicativo de valor elevado, porém, a princípio fica-se impossibilitado de fazer uma avaliação precisa, necessita-se acompanhar o consumo de recurso em outros períodos e proceder à aplicação da ferramenta em outra unidade fiscal com características semelhantes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cenário do setor público vem demonstrando mudanças, provavelmente, em virtude de dois aspectos: a noticiada escassez de recursos, que vem obrigando a administração pública a trabalhar com racionalização de recursos financeiros e humanos, e o notório crescimento da demanda por serviços públicos de qualidade.

Nesse contexto, fundamentando-se no fato de que a parcela dos recursos que financiam a manutenção da máquina pública advém da arrecadação de tributos, a administração pública se sustenta em duas alternativas para atender as exigências da sociedade: aumentar a carga tributária, ou racionalizar os gastos públicos decorrentes de sua própria ação, haja vista os conseqüentes ônus tenderem a ser repassados para o contribuinte.

Entendendo que o caminho para enfrentar esses desafios por parte dos gestores públicos é uma administração focada nos resultados, neste estudo buscou-se aplicar a metodologia do sistema de custeio baseado em atividade – ABC numa unidade da gerência do Quinto Núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita-PB. Durante a pesquisa, ficou claro a importância gerencial que a metodologia aplicada pode trazer como contribuição na administração pública.

O estudo demonstrou que a contabilidade pública nos moldes atuais já se apresenta como um natural sistema de custo, porém sua ênfase está direcionada para preocupação com registros do fluxo de caixa e o equilíbrio entre receita e despesa, que visa atender, com eficácia, às necessidades contábeis de consolidação dos balanços governamentais. No entanto, quando o assunto é atingir metas de forma eficiente e econômica, existe uma profunda lacuna gerencial que não proporciona à administração pública moderna o atendimento aos preceitos legais em vigor e às exigências demandadas pela sociedade.

Assim, ao empregar a ferramenta ABC na unidade estudada, observou-se sua importância gerencial, possibilitando ao gestor informações relevantes não apenas no conhecimento e na possibilidade de se mensurar gasto/custos incorridos na organização, mas a riqueza de detalhamento funcional dos processos/atividades, direcionando as decisões administrativas calcadas em minuciosas informações gerenciais verdadeiramente fundamentadas.

Conseqüentemente, evidenciou-se, também, que a característica de detalhamento do sistema desencadeia dois momentos distintos, sendo o primeiro a necessidade de um subsistema de informação de custos paralelo ao sistema contábil hoje existente; no segundo, a necessidade da quebra de paradigma, uma vez que o ABC mostrou, em seus

conceitos aqui apresentados, ser um sistema bastante dependente das pessoas que o alimentam.

Ficou ainda evidenciada a necessidade de, inicialmente, estabelecer rotinas e formulários de gerenciamentos, como também proporcionar aos gestores e servidores da administração pública, oportunidades de treinamento, apresentando, a metodologia de custeio ABC, sua necessidade de implantação e importância, tendo em vista que o sistema aqui mencionado tem, no seu arcabouço, um modelo gerencial moderno, voltado para o planejamento e avaliação dos resultados, atendendo à obrigatoriedade de cumprir dispositivos legais como visto no decorrer deste estudo e à publicidade e transparência nos gastos públicos para a sociedade.

Todavia, vale lembrar que a implantação de um modelo de custeio deve ser precedida de ações de preparação, pois sua adoção como ferramenta não se sustenta por se só. Tal preparação está fundamentada em convencimento e motivação dos dirigentes, servidores e cidadãos, para obter deles um alto compromisso com o novo processo. Assim, a postura dos servidores é um fator importante para o sucesso de um sistema de custo gerencial, são esses os agentes responsáveis por implementar as mudanças.

Através desta pesquisa, percebeu-se que a organização, objeto do estudo, precisa repensar sua estrutura para alcançar um novo modelo que promova a interação entre suas diversas unidades, unificando esforços para alcançar objetivos institucionais. Cada unidade deve estar ciente de que é parte de um subsistema e, como tal, tem uma parcela definida de contribuição para alcançar os objetivos determinados.

Ainda, com base no estudo realizado, pôde-se observar a dificuldade na coleta de dados e constatou-se que o maior custo da unidade é o da mão-de-obra do setor fiscal no valor de R\$ 855.553,39, incluindo encargos sociais e outros benefícios, e que ela não está diretamente empregada nas atividades voltadas para ações fiscais e, sim, no setor de geração de faturas e documentos de arrecadação, conforme pode ser observado na tabela 3, atividade 8.

Com relação à ferramenta utilizada, destacou-se a riqueza de informações que ela pode evidenciar, se bem aplicada. Entretanto, além de sua complexidade, observou-se que mesmo com o maior detalhamento possível, não se extinguiu a figura do arbitramento, muitas vezes utilizado durante o processo em função de rateios necessariamente aplicados em alguns momentos. Quanto maior o número de informações confiáveis geradas, mais burocrático ficará o sistema, podendo se tornar um obstáculo à sua utilização.

Por fim, pode-se concluir que a administração pública não necessita apenas de um sistema de custeio, mas de um modelo de evidenciações de custo que propicie aos gestores públicos condições de gerenciamento e continuidade nas ações governamentais, atingindo-se, dessa forma, a tão esperada eficiência, eficácia, economicidade e transparência dos atos praticados pelos gestores e servidores públicos. Assim, vislumbra-se, no custeio baseado em atividade-ABC, a ferramenta de custo que melhor se apropria às exigências da administração pública moderna, podendo-se, entretanto, sugerir, quando da sua aplicação, um banco de dados do governo, sendo ainda interessante coletar os resultados obtidos com outros períodos e outras unidades de fiscalização para melhor avaliação dos resultados e das decisões a serem tomadas.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custo do banco central do Brasil: Um estudo de caso.** Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2068>. Acesso em 30 de agosto de 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org) et. Al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 10 de setembro de 2008.

Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em 25 de outubro de 2008.

HANSEN, Don R.; MOWEN, M. Maryanne. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1986.

Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2008.

Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp101.htm>. Acesso em 10 de setembro de 2008.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUSS, Volnei Cezar, SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público.** São Paulo: Atlas, 2008.

Ministério da Fazenda; Ministério da Educação; Escola de Administração Fazendária. **Gestão democrática dos recursos públicos.** 2 ed. Brasília: Esaf, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 21 ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Portaria Nº 42, de 14 de abril de 1999. Disponível em: < <http://www.seplag.pb.gov.br/Orcamento/Portaria%2042.pdf42>>. Acesso em 04 de outubro de 2008.

Portaria Interministerial Nº 163, de 04 de maio de 2001. Disponível em < <http://www.seplag.pb.gov.br/Orcamento/Portaria%2042.pdf42>>. Acesso em 04 de outubro de 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. – 7, reimp. – São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Lino Martins Silva da. **Contabilidade governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Antonio Carlos de *et. al.* **TCC: métodos e técnicas**. São Paulo: Visual Books, 2007.

OUTROS SITES CONSULTADOS

< <http://www.paraiba.pb.gov.br/>>. Acesso diversos

<<http://www.abcustos.org.br/interna/capa>>. Acesso diversos.

APÉNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE IDENTIFICAÇÃO DE ATIVIDADES

Prezados Chefes de Plantão do Posto Fiscal de Nilson Lopes:

Solicitamos a sua colaboração no sentido de responder ao questionário abaixo, uma vez que sua participação é muito valiosa, por se tratar de estudo sustentado em informações gerenciais para ser desenvolvido, intitulado: "Um enfoque a aplicação do sistema de custeio baseado em atividade em uma unidade de fiscalização da gerência do 5º Núcleo Regional da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba", sob a orientação da professora MS. Marizelma Patrióta Limeira e que objetiva cumprir as exigências para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Questionário:

1 – Você poderia descrever o que os fiscais fazem no Posto Fiscal para cumprir seu objetivo de fiscalizar e gerar arrecadação?

2 – Quais os recursos que são usados para suas atividades de fiscalização e arrecadação?

3 – Que atividades são realizadas no Posto Fiscal, complementar ao serviço de fiscalização e arrecadação.

4 – Quanto tempo (em termos percentuais) os fiscais consomem em cada atividade?

5 – Quais são os resultados de cada atividade.

ANEXO

ANEXO A

ORGANOGRAMA DA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

DIREÇÃO SUPERIOR

GABINETE DO SECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL

CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

GABINETE DO SECRETÁRIO EXECUTIVO DA RECEITA ESTADUAL

ASSESSORAMENTO

CHEFIA DE GABINETE

COORDENADORIA ASSessorIA JURÍDICA

COORDENADORIA ASSessorIA TÉCNICA TRIBUTÁRIA

COORDENADORIA DE ASSessorIA DE INTELIGÊNCIA FISCAL

COORDENADORIA FISCAL

GERÊNCIAS INSTRUMENTAIS

GERÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO

GERÊNCIA DE FINANÇAS

GERÊNCIA DE ILUMINAMENTO

GERÊNCIA DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

GERÊNCIAS FINALÍSTICAS

GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

JULGADORIA FISCAIS

GERÊNCIA EXECUTIVA DE ESCALIZAÇÃO

GERÊNCIA OPERACIONAL DE ESCALIZAÇÃO DE ENTREGAS DE BENS

GERÊNCIA OPERACIONAL DE ESCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO

GERÊNCIA OPERACIONAL DE ESCALIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMÉRCIO EXTERIOR

GERÊNCIAS INDIVIDUAIS

GERÊNCIA EXECUTIVA DE APROVAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS FISCAIS

GERÊNCIA OPERACIONAL DE APROVAÇÃO

GERÊNCIA OPERACIONAL DE INFORMAÇÕES ECONÔMICAS FISCAIS

GERÊNCIA EXECUTIVA DE TRIBUTAÇÃO

GERÊNCIA OPERACIONAL DE IMPLEMENTAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

GERÊNCIA OPERACIONAL DE ENLACEAMENTO COM CONTRIBUÍVEIS E APTAÇÃO FISCAL