

CELSO ADEMIR CHIQUIM

YUKIHARU HAMADA

**SISTEMA DE CUSTOS NA ATIVIDADE FISCAL COMO
INSTRUMENTO GERENCIAL**

Monografia apresentada ao
Departamento de Ciências Contábeis, do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito para obtenção do Título de
Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Professor Josué Brisola

CURITIBA

2003

PENSAMENTOS

“ As massas humanas mais perigosas são aquelas em cujas veias foi injetado o veneno do medo. Do medo da mudança “ (Otávio Paz)

“ Ensinar não é uma função vital, porque não tem o fim em si mesma; a função vital é aprender ” (Aristóteles)

“ A maravilhosa disposição e harmonia do universo só pode ter origem segundo o plano de um Ser que tudo sabe e tudo pode. Isto fica sendo a minha última e mais elevada descoberta ” (Isaac Newton)

AGRADECIMENTOS

À Direção da Coordenação da Receita do Estado, que propiciou a execução desse Curso de especialização;

À Universidade Federal do Paraná, que através do Setor de Ciências Sociais Aplicadas – Departamento de Contabilidade – e da Coordenação do Curso, tão bem desempenhou seu trabalho; e

Ao Professor Josué Brisola, brilhante orientador deste trabalho.

DEDICATÓRIA

Aos nossos familiares, pelo apoio e compreensão durante
essa jornada.

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 - Relação Custo, Gasto e Despesa	9
Figura 2 - Representação esquemática do Sistema de Custeio por Absorção ...	22
Figura 3 - Representação do Sistema de Custeio por Atividades	29
Figura 4 - Hierarquia dos elementos de análise do ABC	31
Figura 5 - Processos (círculos) e Funções (retângulos)	32
Figura 6 - Atividades consumindo recursos para produzir bens e serviços	32
Figura 7 - Relação atividade/tarefa/operação	32
Figura 8 - Fluxograma do sistema de apropriação de custos da Marinha	39

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	-	<i>Activity Based Costing</i>
BDA	-	Banco de Dados de Atividades
BDC	-	Banco de Dados e de Custos
CELEPAR	-	Companhia de Informática do Paraná
COMARs	-	Comandos Aéreos Regionais da Aeronáutica
COP	-	Sistema de Controle do Orçamento e Programação
COR	-	Sistema de Contabilidade e Controle da Execução Orçamentária
CPV	-	Custo dos Produtos Vendidos
CRE	-	Coordenação da Receita do Estado (do Paraná)
DEORC	-	Departamento de Orçamento e Custos da Aeronáutica
DIRINT	-	Diretoria de Intendência da Aeronáutica
DRE	-	Demonstrativo de Resultados
EMBRAPA	-	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
ECT	-	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ENAP	-	Escola Nacional de Administração Pública
FAT	-	Folhas de Alteração
FREs	-	Fontes de Recursos Escriturais
ISAE/FGV	-	Instituto Superior de Administração e Economia da Fundação Getúlio Vargas
LOTUS	-	Empresa produtora e mantenedora do <i>Lotus Notes</i> (Correio eletrônico)
OMs	-	Organizações Militares

OMPS	-	Organizações Militares Prestadoras de Serviços
OROS	-	Software para Sistema de Custos
PAF	-	Processo Administrativo Fiscal
PC-1, PC-2	-	Planilhas de Custos 1, 2 ...
PPA	-	Plano Plurianual
RH	-	Recursos Humanos
RKW	-	Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit (Sistema de Custeio)
SDPP	-	Subdiretoria de Pagamento de Pessoal da Aeronáutica
SEFA	-	Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
SEREF	-	Serviços Regionais de Economia e Finanças da Aeronáutica
SGM	-	Secretaria-Geral da Marinha
SIAF	-	Sistema de Administração Financeira do Estado do Paraná
SIAFI	-	Sistema de Administração Financeira da União
STN	-	Secretaria do Tesouro Nacional
SUAUD	-	Subsecretaria de Auditoria
SUCONT	-	Subsecretaria de Contabilidade
SUPLAN	-	Subsecretaria de Planejamento
TAF	-	Grupo TAF (áreas de Tributação, Arrecadação e Fiscalização)
UGs	-	Unidades Gestoras
US	-	Unidade de Serviço de Informática (definida pela CELEPAR)
USP	-	Universidade de São Paulo

LISTA DE TERMOS ESTRANGEIROS

- *Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit (RKW)*: Método de Custeio desenvolvido pelo Instituto Nacional Alemão de Pesquisas sobre Custos e Rentabilidade (*Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit*), conhecido no Brasil por “Custeio Pleno”;
- *Activity Based Costing (ABC)* – Sistema de Custeio baseado em atividades;
- *Feedback* - (retorno) nos sistemas de controle, consiste de uma comparação entre resultados orçados e reais;
- *Input* – entradas de um sistema;
- *Output* – saídas de um sistema;
- *ACTIVA* – Software da Price Waterhouse para Sistemas de Custos;
- *Price Waterhouse* – Empresa de Consultoria e desenvolvimento de sistemas;
- *Easy ABC* – Software da ABC Technologies Inc. para Sistemas de Custos;
- *ABCost-Manager* – Software da Coopers & Lybrand para Sistemas de Custos;
- *Coopers & Lybrand* – Empresa de Consultoria e desenvolvimento de sistemas;
- *Workshop* – Reunião de trabalho conduzida por consultores;
- *Batch* – metodologia de entrada de dados em sistema informatizado por digitação posterior ao fato ocorrido em sistema manual.

RESUMO

CHIQUIM, C. e HAMADA, Y. **SISTEMA DE CUSTOS NA ATIVIDADE FISCAL COMO INSTRUMENTO GERENCIAL**. Situação: Os controles existentes, de gestão orçamentária, financeira e contábil, no que diz respeito ao controle dos custos da atividade fiscal quase nada oferecem. Problema de Pesquisa: A gestão estratégica de custos poderia contribuir para o alcance de excelência na atividade fiscal? Que sistema de custeio poderia ser utilizado, dada a peculiaridade do trabalho desenvolvido? Que diferencial possuem os órgãos públicos que adotam o controle de custos na sua gestão? Hipótese: Demonstrar que a melhora no desempenho da instituição requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Tais sistemas devem possibilitar a aferição dos resultados e o custo para alcançá-los. Sem um sistema de controle de custos os sistemas de informações são incompletos. Teve como objetivo geral demonstrar que a adoção de um sistema de controle de custos na atividade fiscal proporcionará aos gestores excelente instrumento gerencial para que percebam claramente o seguinte: 1) em que medida cada gasto contribui para os resultados obtidos; 2) quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações; 3) qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades; 4) quanto custam os processos de trabalho ou os projetos e programas da organização; e 5) onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos. Entendeu-se que a forma mais adequada de demonstrar a importância do sistema de custos na atividade fiscal, como instrumento gerencial, foi através dos seguintes objetivos específicos: a) estudar e diferenciar os conceitos dos principais termos relacionados à gestão de custos no contexto da administração pública; b) estudar e demonstrar os principais métodos de custeio e suas aplicações; c) relatar algumas iniciativas governamentais com utilização de sistemas de custos; d) demonstrar o Sistema de Custos e metodologia de custeio mais adequados para uso na instituição; e) Analisar as vantagens da adoção do sistema de custos na atividade fiscal, em comparação à atual situação. O estudo conclui que a CRE, como um dos órgãos de extrema relevância do governo, dotado de uma das melhores estruturas da administração pública estadual, deve adotar um sistema de gerenciamento dos custos das atividades desenvolvidas pela instituição, utilizando a metodologia ABC, de forma a agregar valor ao processo gerencial. Sinaliza, também, que em razão das dificuldades de implantação de um sistema de controle de custos, é conveniente que essa medida esteja integrada a uma revisão ampla do atual modelo de gestão do órgão, com vistas a compor o conjunto das mudanças necessárias.

Palavras-chave: Custo; Custeio; Atividade; Gastos; Despesas; Recursos; Administração Pública.

e-mail: chiquim@pr.gov.br e hamada@affepsindical.com.br

ÍNDICE

PENSAMENTOS	II
AGRADECIMENTOS	III
DEDICATÓRIA	IV
LISTA DE FIGURAS E QUADROS	V
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	VI
LISTA DE TERMOS ESTRANGEIROS	VIII
RESUMO	IX
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	6
3. DESENVOLVIMENTO	8
3.1. PRINCIPAIS TERMINOLOGIAS UTILIZADAS	8
3.1.1. No Contexto da Iniciativa Privada	8
3.1.2. No Contexto da Administração Pública	9
3.2. OUTRAS TERMINOLOGIAS	12
3.3. PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO E SUAS APLICAÇÕES	16
3.3.1. Custeio Direto ou Variável	19
3.3.2. Custeio Pleno, ou RKW	19
3.3.3. Custeio por Absorção	21
3.3.4. Custeio por Atividades (ABC)	23
3.4. INICIATIVAS GOVERNAMENTAIS COM UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS	34
3.4.1. No Comando da Aeronáutica	35
3.4.2. Na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)	42
3.4.3. No Comando da Marinha	48
3.5. SISTEMA DE CUSTO E METODOLOGIA DE CUSTEIO MAIS ADEQUADOS PARA USO NA INSTITUIÇÃO	53
3.5.1. VANTAGENS DA ADOÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA ATIVIDADE FISCAL	58
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	73

1. INTRODUÇÃO

Os últimos trinta anos mostraram significativas mudanças no setor público, motivadas principalmente por aspectos conjunturais da economia nacional, esta fortemente afetada pela tendência a uma economia globalizada.

Na década de setenta a economia interna não era tão afetada por influências externas, pelo menos a curto e médio prazos e tinha-se assim uma situação favorável ao setor público no planejamento de seus gastos, considerando o quadro de receitas estáveis e com real suficiência, inflação tolerável, superávit fiscal e baixo nível de endividamento.

Tal cenário não exigia desse setor a criação de sistemas ou mecanismos mais aprofundados em torno dos seus custos, bastando a correta contabilização e controles no que diz respeito a administração das finanças públicas.

Avançando pelas décadas seguintes, com os impactos da escalada inflacionária e mais recentemente com o desequilíbrio crescente das contas públicas, os governos tiveram que adotar medidas de cortes de gastos e aumento da carga tributária, de forma a tentar manter o equilíbrio fiscal sem prejuízo dos investimentos necessários. Como o aumento da carga tributária sempre enfrentou os limites de ordem legal, política e econômica, restou a necessidade de atuação rígida sobre os gastos.

Ocorre que, com raras exceções, o setor público não dispõe as informações sobre os gastos, organizadas com o objetivo gerencial, mas apenas com vistas ao controle da execução financeira e orçamentária. Isso lhe possibilitava saber apenas o montante de gastos a cortar sem mostrar ao certo como e onde cortar.

Nesse contexto os órgãos públicos seguem conhecendo claramente o volume de seus gastos, controlando-os com uma visão puramente financeira, sem conhecimento claro e preciso dos custos dos seus produtos e processos, conquanto que geralmente cortam os gastos por volume e não por atividade, pois não identificam sistematicamente a relação “custo - benefício” dos macroprocessos, processos, funções, atividades e tarefas que desempenham, para saber quais são as que não agregam valor aos resultados e até mesmo as que apresentam desperdícios. Com este comportamento as administrações públicas podem estar cortando gastos, mas simultaneamente prejudicando seu desempenho.

Em suma, as conclusões de ALONSO (1998, p.5) são as mais apropriadas nessa análise: “O governo não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos”.

Focando mais especificamente o caso paranaense, foi um dos primeiros governos a tomar iniciativas na criação de sistemas para controle orçamentário e financeiro que, mesmo não sendo adequados à análise gerencial dos gastos, muito têm servido para o perfeito acompanhamento da execução do orçamento e na gestão das finanças.

Tais passos começaram em 1975 com os Sistemas Controle do Orçamento e Programação (COP) e de Contabilidade e Controle da Execução Orçamentária (COR), cujos lançamentos ainda eram pelo sistema *batch*. O primeiro deles se utilizava para a elaboração do orçamento do estado e o segundo destinava-se a

execução da contabilidade e acompanhamento da execução orçamentária. Em 1991 foi implantado o Sistema de Administração Financeira do Estado (SIAF) – que substituiu o COR - e o Sistema COP foi bastante remodelado. Ambos foram disponibilizados aos órgãos públicos estaduais para utilização através de lançamentos *on-line*. Esses sistemas são utilizados até hoje, já tendo sofrido inúmeras adequações e aperfeiçoamentos.

Ocorre que os objetivos desses sistemas têm caráter eminentemente contábil, financeiro e orçamentário, voltados para a execução da despesa, controle das finanças e para a contabilidade do estado. Portanto, não foram concebidos para apurar os custos dos serviços públicos.

É importante destacar neste momento que *custos, gastos e despesas* não são sinônimos. No desenvolvimento deste trabalho estará sendo apresentada a conceituação clara desses termos, segundo alguns autores e também segundo estabelece a legislação que trata do assunto no setor público.

A Coordenação da Receita do Estado é o órgão responsável pelo planejamento, organização, previsão, direção, registro, coleta, análise e controle das receitas tributárias estaduais, compreendendo as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação dos tributos, em todas as suas fases, até o recolhimento do produto arrecadado ao Tesouro Geral do Estado. Atualmente está estruturada com 10 Delegacias Regionais, 95 Agências de Rendas, 28 Postos Fiscais de fronteira, além de sua administração Central composta pelo Gabinete do Diretor, 3 Inspetorias Gerais – Tributação, Arrecadação e Fiscalização – e 4 Assessorias – Administrativa, Recursos Humanos, Informática e Auditoria. Dada a sua importância e o tamanho de sua estrutura, se caracteriza como órgão de regime especial, fato

que o leva a possuir um orçamento próprio, diretamente alocado no orçamento do estado.

Assim como os demais órgãos públicos de regime especial e secretarias de estado, possui uma unidade financeira e orçamentária responsável pela execução do seu orçamento e registro, controle e contabilização dos seus gastos.

A Coordenação da Receita do Estado, a exemplo dos demais órgãos públicos estaduais da administração direta não possui um sistema de controle de custos que possibilite aos gerentes a avaliação constante do “custo - benefício” das atividades fiscais. Possui, obviamente, o controle de todos os seus gastos, numa visão macro, com detalhamento por tipo (material de consumo, serviços de terceiros, pessoal, energia, água e esgotos, limpeza, locações, combustível, investimentos, etc...) e, em alguns casos, separados por unidades regionais.

Ocorre que esses controles, a despeito de sua nobre finalidade de gestão orçamentária, financeira e contábil, no que diz respeito ao controle dos custos da atividade fiscal quase nada oferecem.

Nesse contexto ficam as questões: A gestão estratégica de custos poderia contribuir para o alcance da excelência no desempenho da CRE? Que metodologia de custeio poderia ser utilizada, dada a peculiaridade do trabalho desenvolvido? Que diferencial possuem os órgãos públicos que adotaram o sistema de custos na sua gestão?

O estudo teve como objetivo demonstrar que a adoção de um sistema de custos na atividade fiscal proporcionará aos gestores excelente instrumento gerencial, especialmente para que percebam claramente o seguinte:

1. em que medida cada gasto contribui para os resultados obtidos;

2. quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações;
3. qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades;
4. quanto custam os processos de trabalho ou os projetos e programas da organização; e
5. onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Entendeu-se que a forma mais adequada de demonstrar a importância do sistema de custos na atividade fiscal, como instrumento gerencial, foi através dos seguintes objetivos específicos:

- a) Estudar e diferenciar os conceitos dos principais termos relacionados à gestão de custos no contexto da administração pública;
- b) Estudar e demonstrar os principais métodos de custeio e suas aplicações;
- c) Relatar algumas iniciativas governamentais com utilização de sistemas de custos;
- d) Demonstrar o Sistema de Custo e metodologia de custeio mais adequados para uso na instituição;
- e) Analisar as vantagens da adoção do sistema de custos na atividade fiscal, em comparação à atual situação.

2. METODOLOGIA

O presente trabalho foi desenvolvido no âmbito da Coordenação da Receita do Estado. Através de pesquisa bibliográfica e exploratória o estudo pretende demonstrar a necessidade de implantar um sistema de custos para servir à administração do órgão como instrumento gerencial na atividade fiscal, fornecendo ferramentas para proporcionar uma utilização mais racional dos recursos, facilitar o desenvolvimento e cumprimento das metas, criar indicadores para desempenho organizacional e viabilizar a construção de um planejamento orçamentário que traduza com clareza e objetividade os programas e projetos da instituição.

De acordo com os objetivos específicos foram utilizados os seguintes critérios de coleta, estudo e demonstrações:

- a) Estudo e diferenciação dos conceitos dos principais termos relacionados à gestão de custos no contexto da administração pública. Mediante pesquisa bibliográfica, definições legais e normativas, além de periódicos e estudos desenvolvidos sobre o assunto.
- b) Estudo e demonstração dos principais sistemas de custos e suas aplicações. Também mediante pesquisa bibliográfica foram abordados os sistemas de custos utilizados, suas características e aplicações, de forma a embasar a escolha do sistema mais apropriado à atividade fiscal.
- c) Relato de algumas iniciativas governamentais com utilização de sistemas de custos. Mediante pesquisa exploratória, foram identificados alguns órgãos públicos que já tiveram iniciativas nessa área e estão apresentadas algumas características dos sistemas e métodos utilizados e os resultados já alcançados.

d) Demonstração do sistema de custo e metodologia de custeio mais adequados para uso na instituição. Neste tópico, quanto ao tipo do sistema, está sendo manifestado o entendimento dos autores do trabalho e os elementos que devem ser considerados na escolha; e, quanto a metodologia de custeio, está sendo indicada a considerada melhor em relação às demais, focando a escolha, especificamente à utilização na atividade fiscal.

e) Análise das vantagens da adoção do sistema de custos na atividade fiscal, em comparação à atual situação. Este último estudo praticamente consolida o trabalho, pois nele são apresentadas as vantagens que os gestores poderão obter utilizando um sistema de custos na atividade fiscal.

3. DESENVOLVIMENTO

3.1. PRINCIPAIS TERMINOLOGIAS UTILIZADAS

As terminologias em geral utilizadas na área de custos, muitas vezes são empregadas de forma equivocada. As que mais se confundem e utilizadas com maior frequência são: gastos, custos e despesas.

Para o estudo dos custos é importante demonstrar a conceituação dessas terminologias, segundo entende a maioria dos autores e estudiosos do assunto.

3.1.1. No Contexto da Iniciativa Privada

No contexto da iniciativa privada PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.15-28) definem com bastante clareza essas terminologias:

a) Gastos

Gastos - consumo genérico de bens e serviços. Os gastos ocorrem a todo momento e em qualquer setor da empresa. É importante não confundir gastos com desembolsos. Frequentemente, ouvimos as pessoas dizerem. "Gastei muito dinheiro." Na realidade, o dinheiro não é gasto, ele é desembolsado. O que é gasto, ou seja, consumido, são os bens e serviços obtidos por meio do desembolso imediato ou futuro. Exemplo: matéria prima consumida no processo produtivo.

b) Custos

Custos – gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços. Observe que não existem despesas de

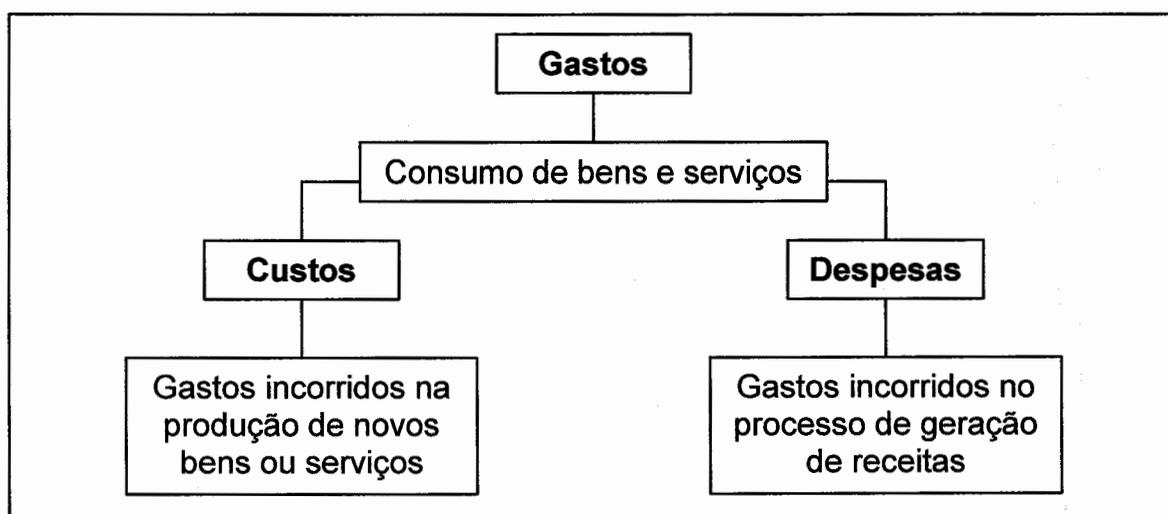
produção, pois todos os gastos incorridos no processo produtivo são classificados como custos. Exemplo: matéria prima consumida nos bens ou serviços.

c) Despesas

Despesas - gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços.

A Figura 1 a seguir ilustra a relação custo, gasto e despesa, segundo os citados autores.

Figura 1 – Relação Custo, Gasto e Despesa



Fonte: PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.28)

3.1.2. No Contexto da Administração Pública

No contexto da administração pública, em estudo sobre o custo no serviço público, ALONSO (1998, p.20) utiliza conceitos muito apropriados. Emprega as

terminologias *Gastos do governo*, *Despesa do governo* e *Custos*, definindo-as da seguinte forma:

a) Gastos do Governo

Gastos do governo – são sacrifícios financeiros que o governo faz com vistas ao funcionamento de suas atividades ou de suas decisões;

b) Despesas do Governo

Despesas do governo – são os gastos do governo que têm como contrapartida redução no saldo da conta caixa;

c) Custos

Custos – medem o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço prestado pelo governo (custo do produto ou serviço). Mede também o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou processo).

d) Distinção entre Despesa e Custo do Governo

ALONSO (1998, p.4), com propriedade, ilustra a distinção entre despesa e custo na administração pública, observando que quando esta adquire material de consumo (exemplo: papel sulfite), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas seguintes contas: 1) despesa com material de consumo (despesa) e 2) estoque de material de consumo (ativo). A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização do gasto como custo requer a apropriação deste a

um produto (se considerado o custeio tradicional) ou a alguma atividade (se considerado o custeio baseado em atividade).

Cabe, também, abordar o entendimento dos legisladores ao tratarem da matéria. As normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da administração pública das três esferas é a Lei nº 4.320, de 27 de março de 1964. Sua redação sobre as despesas públicas deixa claro que tratam-se de compromissos pecuniários da administração com terceiros (fornecedores, funcionários, prestadores de serviços, etc...), não qualificados como custos.

Desses conceitos, no contexto da administração pública, conclui-se que: as *despesas* mostram como o governo financia os recursos que utiliza ou potencialmente poderá utilizar (exemplos: despesas com pessoal, despesas com material de consumo, despesas com equipamentos, despesas com serviços de terceiros, despesas com energia, despesas financeiras, etc...), enquanto que os *custos* mostram como o governo financia seus resultados (exemplos: custo de uma consulta médica no Posto de Saúde, custo de uma aula, custo de uma operação de fiscalização, etc...).

3.2. OUTRAS TERMINOLOGIAS

Os diversos autores e estudiosos da área de custos adotam outras terminologias, cujos conceitos assim entendem:

a) Desperdício

Desperdício – segundo PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.15-28), é o gasto incorrido nos processos produtivo ou de geração de receitas e que pode ser eliminado sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas.

Na área privada, atualmente, o desperdício está sendo classificado como custo ou despesa e sua identificação e eliminação tem sido fator determinante do sucesso ou fracasso dos negócios das empresas. No setor público, embora com algumas exceções, as administrações ainda não atuam com eficiência e destacada atenção às descobertas e contenção dos desperdícios. A adoção de sistemas de custos nas atividades da administração pública por certo lhe sinalizarão, com clareza, os focos de desperdício.

b) Perdas

Perdas – segundo PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.15-28), as perdas são gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorreram. Tais gastos não mantêm relação alguma com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos (exemplos: vazamento de materiais

líquidos, materiais com prazo de validade vencido, perdas de materiais por enchentes, por incêndios e por sinistros, etc...).

c) Custos Fixos

Custos fixos – são os que permanecem constantes numa determinada capacidade instalada, independentemente do volume de produção. As alterações no volume de produção, seja de aumento ou de redução, não representam alteração nos custos fixos (exemplos: aluguel, seguros, salários das chefias, etc...).

d) Despesas Fixas

Despesas fixas – são as que permanecem constantes numa determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independentemente do volume de vendas ou prestação de serviços. As alterações no volume de vendas, seja de aumento ou de redução, não representam alteração nas despesas fixas (exemplos: despesas com aluguel e seguros, despesas financeiras, despesas com salários administrativos).

MARTINS (2000, p.269), afirma que não existe custo ou despesa eternamente fixos. Diz que são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que, após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus”. O autor ilustra a afirmação citando o custo da supervisão de uma fábrica, o qual pode manter-se constante até que ela atinja um limite de sua capacidade de produção, a partir do qual precisará de expansão para conseguir o desempenho adequado de sua função.

e) Custos Variáveis

Custos variáveis – são os que mantêm relação direta com o volume de produção ou prestação de serviço. As alterações nos volumes de produção ou de prestação de serviços, ou seja, na atividade da empresa, refletem proporcionalmente nos custos chamados variáveis (exemplos: matéria prima, mão-de-obra direta).

f) Despesas Variáveis

Despesas variáveis – são as que, de forma análoga aos custos variáveis, se alteram proporcionalmente às variações no volume de receitas (exemplos: Comissões de vendas, impostos sobre produtos vendidos e sobre faturamento, etc...).

g) Custos Diretos

Custos diretos – são os que podem ser identificados e quantificados diretamente no produto ou serviço resultante, bem como valorizados com relativa facilidade. Em geral compõem-se de materiais e mão-de-obra aplicados no produto ou serviço.

h) Despesas Diretas

Despesas diretas – são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços (exemplo: Comissões de vendas, impostos sobre produtos vendidos e sobre faturamento, etc...)

i) Custos Indiretos

Custos Indiretos – são os que não são precisamente identificados nos produtos ou serviços e que por isso não podem ser apropriados diretamente para unidades específicas, para ordens de serviços ou para serviços executados, por exemplo. A apropriação dos custos indiretos necessita de algum critério de rateio para sua alocação (exemplo: mão-de-obra indireta).

j) Despesas Indiretas

Despesas indiretas – são os gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas. Para sua alocação, geralmente são consideradas como despesas do período e não são distribuídas por tipo de receita (exemplos: despesas financeiras, despesas administrativas, etc...)

l) Investimento

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

MARTINS (2000, p.25) diz ainda: Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de Investimentos.

m) Desembolso

Desembolso – é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

3.3. PRINCIPAIS MÉTODOS DE CUSTEIO E SUAS APLICAÇÕES

A necessidade das empresas conhecerem os custos dos seus produtos e serviços, determinou, ao longo da história, a criação de sistemas de custos e metodologias de custeio, segundo sua aplicação e objetivos da informação – custos para fins contábeis, custos para fins fiscais, custos para decisões gerenciais, custos para definição de preços, custos para melhoria dos processos e eliminação de desperdícios, custos para otimização de resultados, etc...

Os sistemas de custos têm em comum uma das suas principais utilidades, de servir como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos, diferenciando entre si, essencialmente, no método de apropriação dos custos indiretos, nas suas aplicações ou no tipo da empresa levado em conta o seu porte ou ramo de atividade.

Neste estudo não serão apresentados sistemas de custos, pois cada organização os emprega segundo suas características. Serão mostrados os métodos de custeio que os diferenciam, uns dos outros, que são os seguintes: Custeio Direto ou Variável, Custeio Pleno (ou RKW), Custeio por Absorção e Custeio por Atividades (ABC).

Porém, antes de apresentá-los, é importante fazer uma abordagem sobre Custo Real e Custo-Padrão ou Standard.

Custo Real - as empresas não têm como determinar, de forma instantânea e em caráter permanente o custo exato de um produto ou serviço, pois seus componentes não apresentam comportamento constante. Esse custo exato é o custo real, obtido ao final de todo o ciclo do produto, incluindo as etapas de venda e

distribuição, bem como o cumprimento da totalidade das obrigações tributárias e sociais pertinentes.

O custo real serve de parâmetro para comparação com o custo resultante do sistema de custos adotado pela empresa, visando o aprimoramento, a racionalização e as intervenções.

Custo-padrão, ou Standard - PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.153-162), conceituam custo-padrão como aquele determinado, a priori, como sendo o custo normal de um produto. Dizem, ainda, que é elaborado considerando as metas de eficiência e eficácia da organização, bem como o cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão-de-obra, etc..., que pode ser alcançado, de qualquer forma.

Já, MARTINS (2000, p.332-339), traz a conceituação de Custo-padrão vista segundo o uso e forma de obtenção, caracterizando-o, primeiro, como Custo-padrão Ideal do produto, quando obtido com uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc. Seria este o custo obtido "em laboratório", considerando estudos minuciosos de tempos e movimentos, em relação ao processo de fabricação (homem e máquinas).

A segunda caracterização do autor é como Custo-padrão Corrente do produto, este quando obtido levando-se em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc...

Este conceito, segundo o autor, é muito mais válido e prático, com utilização mais ampla, enquanto que o Custo-padrão Ideal tem uso extremamente restrito, já que se presta apenas para comparações, realizadas no máximo uma vez por ano, por exemplo, para se ter uma idéia de quanto se evoluiu com relação a anos anteriores.

O custo-padrão tem a finalidade básica de dar referência ao controle dos custos, tendo o valor obtido como referencial (meta). Caracteriza-se, assim, como uma ferramenta aos gestores da organização. Dessa forma, serve também como instrumento psicológico para a melhoria do desempenho do pessoal, se bem utilizado.

A contabilidade de custos não o utiliza isoladamente, apenas quando associado ao custo real.

As vantagens obtidas pela organização ao utilizar o custo-padrão são:

- a) constatação e eliminação de falhas no processo de produção;
- b) controle interno sobre a utilização dos recursos produtivos;
- c) acompanhamento e avaliação do desempenho do pessoal;
- d) contribui para o aprimoramento da apuração do custo real;
- e) oferece informações detalhadas com agilidade.

A utilização do custo-padrão está sempre associada à comparação com o custo real do respectivo produto, identificando-se e calculando-se as variações ocorridas, para pronta intervenção na fase do processo produtivo em que ocorreu distorção indevida.

3.3.1. Custeio Direto ou Variável

MARTINS (2000, p.215-222), diz que esse método significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos e tão-somente dos variáveis. Portanto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, contabilizados diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis. O resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Entretanto, os Princípios Contábeis atuais não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável, pois fere, principalmente, o Regime de Competência e a Confrontação. Conseqüentemente, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco.

Todavia, essa não-aceitação do Custeio Variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que formalize completamente na Contabilidade durante o ano todo. Basta, ao final do exercício, fazer um lançamento de ajuste obedecendo os critérios exigidos.

3.3.2. Custeio Pleno, ou RKW

MARTINS (2000, p.236-237), cita a idéia generalizada de que uma das finalidades da Contabilidade de Custos é o fornecimento do preço de venda. Com fundamento nessa crença nasceu, no início do século passado, uma forma de

alocação de custos e despesas chamada no Brasil de Custeio Pleno ou RKW, dada a difícil identificação do Instituto Nacional Alemão de Pesquisas sobre Custos e Rentabilidade (REICHSKURATORIUM FÜR WIRTSCHAFTLICHTKEIT) que o estabeleceu. Tal método consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Com esse rateio chega-se ao valor de “produzir e vender” (incluindo administrar e financiar), que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Dessa forma, bastaria adicionar agora o lucro desejado (ou fixado governamentalmente, como na época em que nasceu essa metodologia na Alemanha) para se ter o preço de venda final.

Contudo, essa fórmula pode até ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. Afinal de contas, dentro do que se conhece numa economia de mercado (mesmo com restrições), os preços são muito mais decorrência dos mecanismos e forças da oferta e da procura. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos.

PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.269), acrescentam que a abordagem RKW (REICHSKURATORIUM FÜR WIRTSCHAFTLICHTKEIT), para determinar e comparar preços, foi muito utilizada na Alemanha no início do século passado. Consiste em alocar todos os gastos à unidade do produto, prevendo determinado volume de atividade. Elencam as principais dificuldades práticas e limitações conceituais para o uso desse método:

- como encontrar o custo unitário do produto (CPV) no dia-a-dia, já que ele contém uma parcela do custo fixo total;
- como encontrar as despesas operacionais por unidades, no dia-a-dia;
- as oscilações no volume de produção e seus efeitos no custo fixo unitário não são consideradas;
- os vários rateios necessários para alocar os custos fixos aos departamentos e destes aos produtos trazem consigo muitas distorções.

3.3.3. Custeio por Absorção

Segundo MARTINS (2000, p.41-42), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Não é um princípio contábil, propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais.

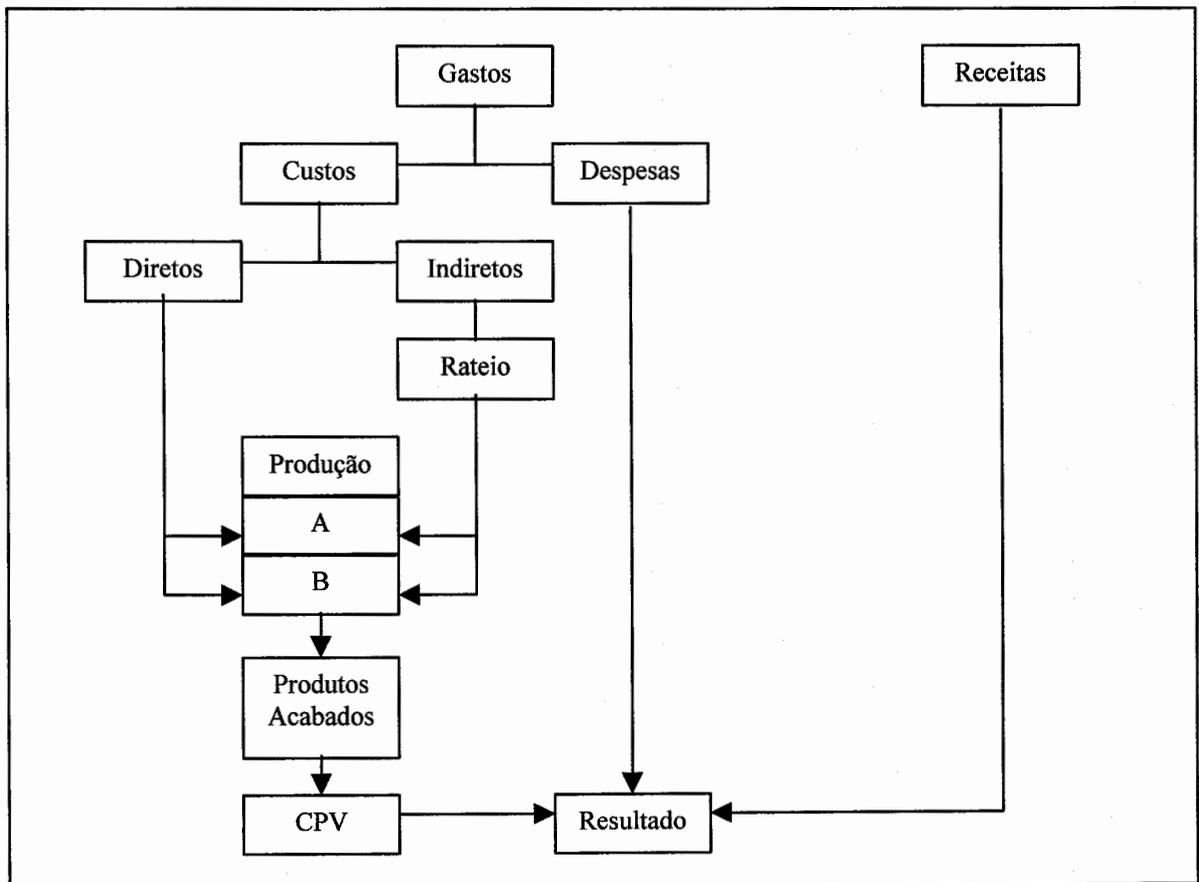
De igual forma, PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.63-79), conceituam custeio por absorção como o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, adotado no Brasil pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

Dizem que esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início de século 20, conhecido por RKW, já abordado nesse estudo.

No método de custeio por absorção, todos os custos são alocados aos produtos fabricados. Assim, tanto custos diretos quanto indiretos incorporam-se aos produtos. Os primeiros, por meio da apropriação direta, e os indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateio.

Esses autores fazem uma representação esquemática do fluxo global dos custos e despesas, sob a ótica do sistema de custeio por absorção, transcrita na figura 2 a seguir apresentada:

Figura 2 – Representação esquemática do Sistema de Custeio por Absorção



Fonte: PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.69)

Observa-se, no esquema, que as despesas são contabilizadas nos resultados do período, enquanto os custos somente são lançados no resultado na parte correspondente aos produtos vendidos, permanecendo o restante como estoque.

3.3.4. Custeio por Atividades (ABC)

Os sistemas de custeio tradicionais, até a década de 70, eram os que mais vigoravam nas empresas, pois até então os principais fatores da produção eram a matéria-prima e a mão-de-obra, sendo irrelevante no custo total a parcela que representava os custos indiretos. Assim, a preocupação dos controladores de custos ficava mais concentrada na correta apropriação, aos produtos e centros de custo, dos citados custos diretos, com menor atenção em relação ao rateio dos custos indiretos.

Com o aparecimento de um cenário empresarial com acirrada competição global, no qual a formulação do preço tornou-se fator de sucesso ou fracasso dos negócios, os empresários foram obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, com uma enorme preocupação no aprimoramento de seus produtos e processos, com simultânea eliminação de desperdícios.

Nesse novo contexto, tornou-se necessária a disponibilidade de informações o mais próximo possível da realidade com relação aos custos dos diversos fatores de produção, lucratividade do produto ou do segmento produtivo, dos centros de custo, etc.

Os critérios aleatórios para rateio dos custos indiretos aos produtos e aos centros de custo se caracterizavam como principal fragilidade dos sistemas

tradicionais. Diante desse fato, os pesquisadores e estudiosos desenvolveram novas abordagens para apuração dos custos, dentre as quais o chamado custeio baseado em atividades, ou *ABC – Activity Based Costing*, de autoria dos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School.

Segundo NAKAGAWA (1994, 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.

A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.

PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.227), apresentam o sistema de custeio por atividade (ABC) da seguinte forma:

Conceitualmente, ABC é uma técnica de controle e alocação de custos que permite:

- identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade (industrial, prestadora de serviços, instituição financeira, entidade sem finalidade lucrativa etc);
- identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;
- atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos.

Para MARTINS (2000, p.93-94), o ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos através dos sistemas tradicionais. O autor, no entanto, acrescenta que o ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, recomendando que o seja, não diferenciando muito, neste caso, dos sistemas tradicionais.

BRIMSON (1996, p.29-30), um dos autores que mais aprofundou estudos e trabalhos na contabilidade dos custos por atividades, método do ABC, diz: “A contabilidade por atividades está baseada no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos, clientes ou outros objetivos de custo consomem atividades”. Segundo o autor, o custeio por atividades consiste na acumulação e no rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades de uma organização, proporcionando o *feedback* dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário. Diz o autor: “é uma ferramenta para entendimento do custo”. Assim entende pelo fato desse sistema atribuir os custos no momento em que realmente ocorrem e não como deveriam ou poderiam ser realizados.

Com essas abordagens dos citados autores percebe-se que é necessário ao estudo, neste momento, a apresentação de alguns conceitos básicos utilizados no sistema ABC, referentes aos seus elementos de análise, tais como: processo, função, atividade, tarefa e operações. PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.227-232) e BRIMSON (1996, p.63-64), são os autores que apresentam com extrema clareza esses conceitos. Neste trabalho é apresentado o entendimento dos primeiros, a saber:

Processo: cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço.

Exemplos:

- processo de montagem de bicicletas, processo de compras, processo de vendas, processo de seleção e recrutamento de mão-de-obra, etc...

FUNÇÃO: conjunto de atividades com um fim comum dentro de uma empresa.

As funções correspondem aos centros de custos e de despesas estabelecidos no organograma da empresa. Um processo pode ser desenvolvido com base em diversas funções.

Exemplo:

Processo de montagem de bicicletas		
Função Montagem	Função Pintura	Função Acabamento

Atividade: conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade.

Exemplo:

Processo de montagem de bicicletas		
Função Pintura de componentes	Função Montagem de componentes	Função Montagem da bicicleta
Atividades Preparo da superfície Aplicação do fundo Pintura na cor principal	Atividades Montagem das rodas Montagem de quadros Montagem de guidão	Atividades Acoplamento das rodas Acoplamento do guidão Montagem do banco e acessórios

Outros exemplos:

Atividades do processo de suprimentos:

- selecionar e treinar compradores;
- selecionar e contatar fornecedores;
- efetuar as coletas e cotações de preços;
- digitar e enviar os pedidos de compras;
- acompanhar o atendimento dos pedidos;
- Verificar a execução das compras e baixar os pedidos atendidos;
- efetuar estatísticas e relatórios de compras.

Atividades do processo produtivo da tornearia e solda:

- cortar e dobrar as chapas;
- tornear as peças;
- soldar;
- dar acabamento.

Tarefa: conjunto de operações ou elementos de trabalho que definem como uma atividade deve ser realizada. É um detalhamento da atividade.

Exemplo:

Processo de montagem de bicicletas		
Função		
Montagem de componentes		
Atividade 1	Atividade 2	Atividade 3
Montagem das rodas	Montagem de quadros	Montagem de guidão
Tarefas	Tarefas	Tarefas
Montagem de pneus	Montagem do eixo do pedal	Montagem dos freios
Montagem de catracas	Montagem da catraca	Montagem dos manetes
Montagem de freios	Montagem da pedivela	Montagem do câmbio

Operações: são as ações ou menores unidades de medidas de uma rotina operacional. São executadas pela ação humana, de máquinas e equipamentos. Diferenciam-se das tarefas e atividades por permitirem sua visualização.

Exemplo:

Processo de montagem de bicicletas		
Função Montagem de componentes		
Atividade Montagem de quadros		
Tarefa 1 Montagem do eixo do pedal	Tarefa 2 Montagem da catraca	Tarefa 3 Montagem da pedivela
Operações Introduzir o eixo no quadro Colocar e ajustar rolamento Rosquear porcas	Operações Acoplar engranagem no eixo Rosquear porcas	Operações Encaixar pedivelas no eixo Acoplar pedaleiras Rosquear porcas

É importante apresentar também os conceitos de direcionador de custo e direcionador de atividades, também utilizados na metodologia ABC.

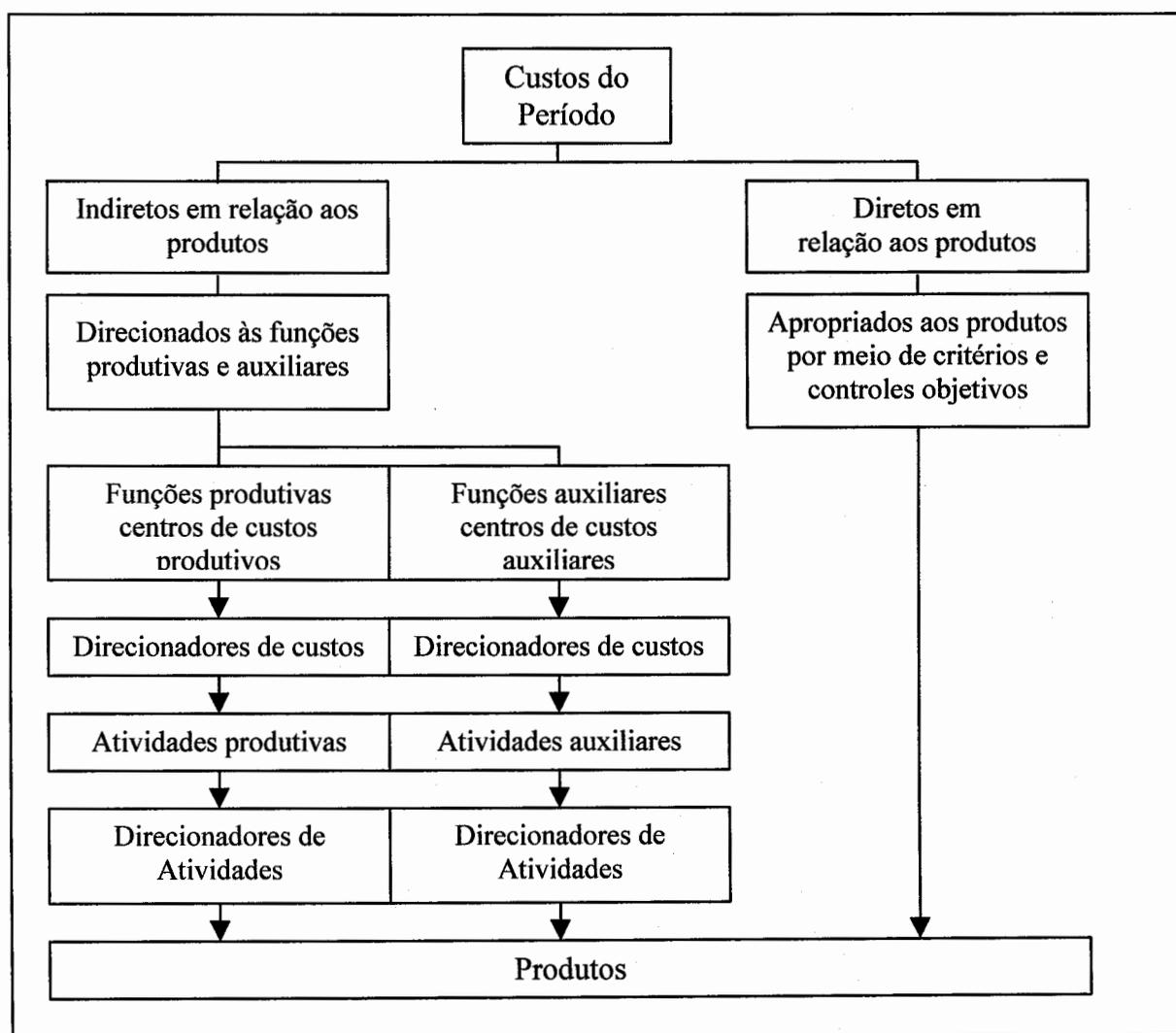
Direcionador de Custos: forma como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e as atividades. Exemplo: como a atividade “Montagem de quadros” consome recursos?

Direcionador de Atividades: forma como os produtos ou serviços consomem atividades. Serve para custear os produtos ou serviços. Demonstra a relação entre as atividades e os produtos ou serviços. Exemplo: como os produtos consomem a atividade “Montagem de quadros”?

Cabe esclarecer que no custeio por atividades, somente são custeadas as atividades. As tarefas e operações servem como subsídio para melhor conhecimento das atividades e definição dos direcionadores de custos e de atividades.

A figura 3 a seguir apresenta um esquema onde pode ser visualizado o sistema de custeio por atividades e seus conceitos básicos.

Figura 3 – Representação do Sistema de Custeio por Atividades



Fonte: PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.231)

Nesse esquema foram incluídos apenas os custos. Entretanto, o sistema de custeio por atividades não radicaliza a separação dos custos e despesas, como é

feito no custeio por absorção. A idéia principal é de que todos os gastos consumidos pelas atividades para elas devem ser direcionados.

O sistema de custeio por atividades, como instrumento de controle gerencial, apresenta diversas vantagens quando comparado com os métodos de custeio tradicionais.

Exemplos:

- o sistema ABC somente se utiliza de critérios de rateio como última alternativa no que consiste na atribuição de gastos indiretos às atividades, ou seja, o critério de rateio é utilizado unicamente nos casos em que não seja possível a atribuição de custo para determinada atividade;
- identifica os “direcionadores de custos”, o que facilita a identificação de custos desnecessários, que não agregam valor;
- atribui os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização de recursos consumida para a execução das necessárias atividades;
- identifica os processos e atividades, tornando-os visíveis;
- classifica hierarquicamente as atividades, permitindo identificar aquelas que consomem mais recursos, ou seja, que representam custos mais elevados.

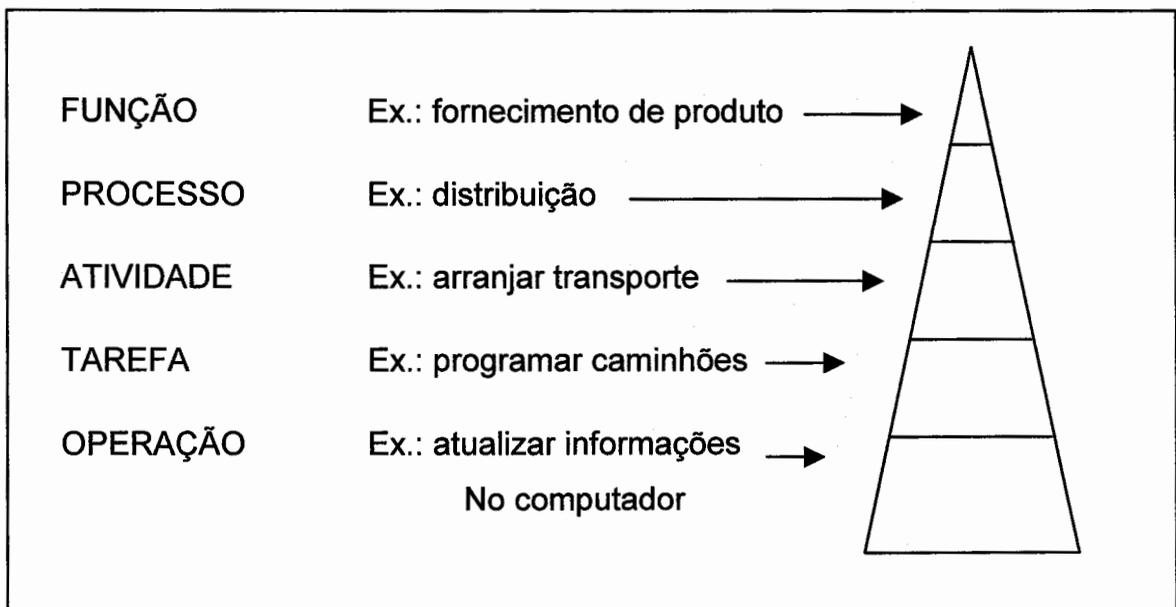
Neste aspecto BRIMSON (1996, p. 23-26) enfatiza que os sistemas tradicionais, por não fornecerem informações adequadas para identificar as causas dos custos, em situações em que a administração considera-os muito altos, levam os gerentes a tendência de adotar cortes generalizados de despesas indiretas para controlar os gastos. Nessa situações, as organizações geralmente reagem

“apertando os cintos” de maneira errada e no local errado, tomando decisões do tipo:

- redução geral do orçamento;
- congelamento de salários;
- congelamento de atividades indiretas;
- planos de demissão voluntária;
- planos de antecipação de aposentadorias;
- congelamento de gastos com capacitação e viagens;
- congelamento de contratações;
- congelamento de investimentos, etc

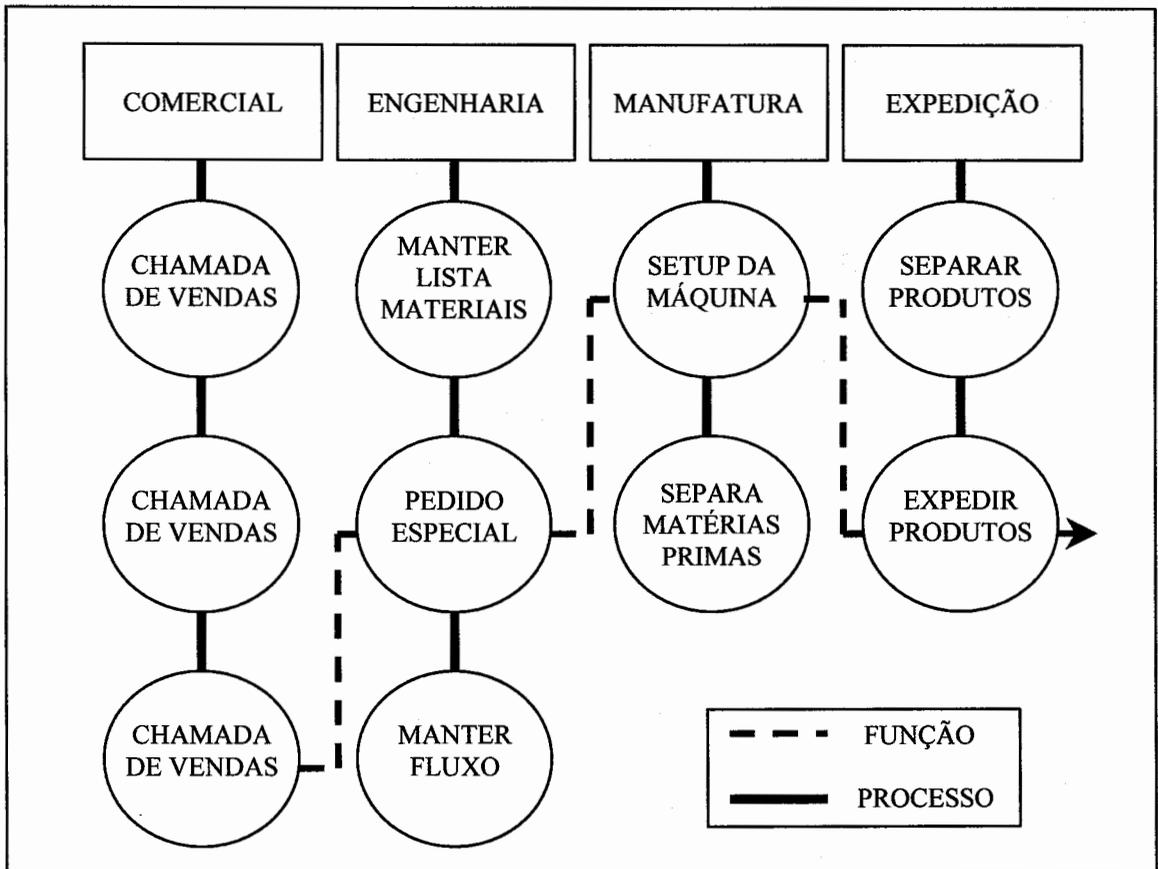
Os elementos de análise do Sistema ABC também são muito bem apresentados por CHING (1997, p. 46-51). As figuras 4, 5, 6 e 7 os ilustram com clareza, a partir da apresentação da hierarquia dos mesmos, na análise dos custos.

Figura 4 – Hierarquia dos elementos de análise do ABC



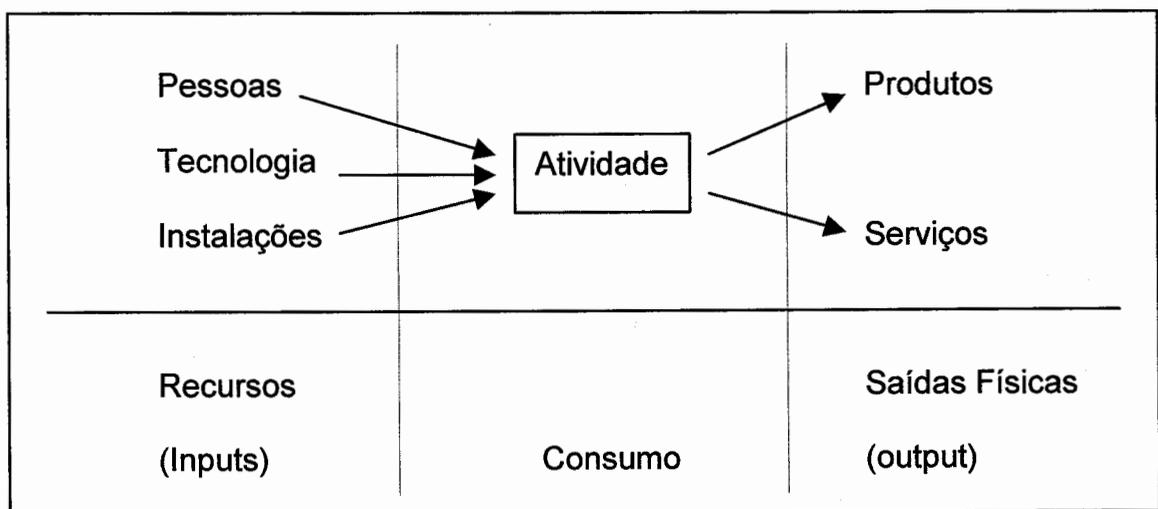
Fonte: CHING (1997, p. 46)

Figura 5 – Processos (círculos) e Funções (retângulos)



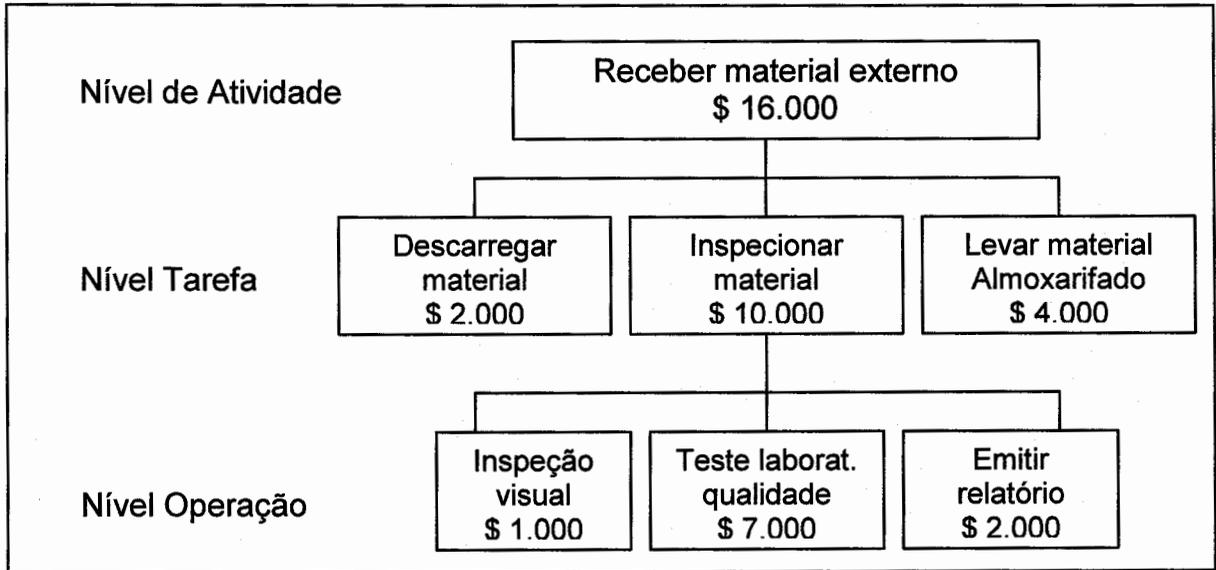
Fonte: CHING (1997, p. 47)

Figura 6 – Atividades consumindo recursos para produzir bens ou serviços



Fonte: CHING (1997, p. 48)

Figura 7 – Relação atividade/tarefa/operação



Fonte: CHING (1997, p.50)

3.4. INICIATIVAS GOVERNAMENTAIS COM UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS

A consciência da necessidade de apuração dos custos e de condução da administração pública com eficiência, profissionalismo e transparência, já há algum tempo, está se consolidando entre os administradores públicos, como resultado de grandes mudanças no cenário de atuação das organizações públicas.

Nesse contexto, a necessidade de se aprimorar a gestão de custos relacionados à produção desses serviços vem ganhando importância. Note-se, assim, que a utilização de sistemas de custos no serviço público vem sendo crescente em todo o mundo na última década e o tema vem ganhando espaço na literatura especializada.

No governo federal, esse tema possui especial relevância, em função do Plano Plurianual PPA 2000-2003, cuja orientação para o desenvolvimento das práticas gerenciais apresenta entre suas referências a responsabilidade por custos e resultados.

Em pesquisa feita pela ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP (2001, 26f), foram coletadas três experiências implementadas por instituições públicas federais no sentido de apurar os custos de seus bens e serviços produzidos.

As experiências analisadas, transcritas para este trabalho, no que cabia, foram as do Comando da Aeronáutica, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e do Comando da Marinha, nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS).

3.4.1. No Comando da Aeronáutica

O processo de implantação do sistema de custos na Aeronáutica iniciou-se em 1972, tendo entre suas referências o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe, em seu artigo 79, que “A Contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 23 de novembro de 1972, pela Portaria nº R-027/GM6, o plano de contas foi aprovado e colocado em prática – a partir de 1º de março de 1973 – em todas as Organizações Militares (OMs) da instituição. Esse plano compreendia somente as Despesas e Transferências Correntes e não buscou fazer o levantamento total das Despesas Orçamentárias. Após a implantação dessa primeira fase incorporaram-se ao plano as Despesas de Capital.

A contabilidade de custos foi reformulada com a implantação do SIAFI para se adequar ao sistema de administração financeira recém-criado. Com isso, foi revista a Norma de Sistema de Administração Financeira de Contabilidade e Auditoria, republicada em 19 de fevereiro de 1993.

A implantação do sistema de custos nas unidades militares iniciou-se pelas tesourarias, que começaram a fazer os levantamentos e apurações dos gastos por meio de coleta de dados. Não houve a necessidade de criação de uma unidade específica para coordenar o processo de implantação e acompanhamento do sistema de custos: o processo de implantação foi comandado, em 1973, pela Diretoria de Intendência (DIRINT), no Rio de Janeiro. Posteriormente, o controle do sistema de custos passou a ser efetuado pela Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica (SEFA), sediada em Brasília.

A responsabilidade pela contabilidade de custos ficou dividida entre diversas unidades com competências definidas. A estrutura da contabilidade de custos teve, como órgãos centrais, a SEFA e a SUCONT, além dos seguintes órgãos executivos:

- a) Divisão de Contabilidade de Custos;
- b) Serviços Regionais de Economia e Finanças (SEREF);
- c) Serviços, Divisões, Esquadrões ou Esquadrilhas de Intendência das OMPS;
- d) Setores de Apropriação de Custos, sediados nas Unidades Gestoras (UGs),
- e) Setores de Finanças, Pessoal, Licitações, Transportes de Superfície, Serviços de Material e Intendência, Aprovisionamento, Saúde e Ensino;
- f) outros setores: Bombeiros, Comunicações, Tráfego Aéreo, Processamento de Dados, Estatística, e todos e quaisquer setores onde ocorra consumo ou aplicação de bens e serviços.

A SEFA, órgão setorial do sistema de controle interno do Poder Executivo do governo federal para o Comando da Aeronáutica, ficou responsável pelo controle do sistema de custos. Coube a esse órgão a verificação da utilização regular e racional dos recursos e bens públicos, a avaliação dos resultados alcançados pelos administradores e a prestação de orientação quanto à racionalização da execução da despesa e à eficiência da gestão dos órgãos subordinados e entidades vinculadas. O acompanhamento da contabilidade sintética das unidades e a coordenação da execução dos trabalhos de auditoria também estavam compreendidos nas atribuições da SEFA.

A SUCONT, unidade integrante da SEFA, desempenhava funções relacionadas às atividades de controle interno do Comando da Aeronáutica destinadas a evidenciar a situação de todos que arrecadavam receitas, efetuavam despesas, administravam ou guardavam bens do Comando da Aeronáutica. Suas atribuições abrangiam:

a) apuração de custos dos projetos e atividades de forma a evidenciar os resultados da gestão;

b) emissão de análises e ensaios de contabilidade de custos, destinados ao assessoramento do processo decisório do Comando da Aeronáutica, da Subsecretaria de Planejamento (SUPLAN), planejamento orçamentário, e da Subsecretaria de Auditoria (SUAUD).

A Divisão de Contabilidade de Custos (SUCONT-1) era o órgão integrante da SEFA responsável pelo desenvolvimento, atualização, aperfeiçoamento, ensaios e testes envolvendo atividades de contabilidade de custos. Apresentava entre suas competências:

a) coordenação e controle das atividades dos demais órgãos executivos de contabilidade de custos;

b) análise dos relatórios de custos das UGs;

c) encaminhamento para aprovação de modificações no plano de contas para a contabilidade de custos.

Os dados gerados e fornecidos pelos órgãos executivos, para elaboração de relatórios de custos, eram analisados e consolidados na SUCONT-1. Os relatórios internos mensais continham informações sobre os custos em termos globais e setoriais, por atividades específicas, bem como de relatórios de análises mensais e

anuais. Adicionalmente, esse órgão elaborava as metodologias de cálculo dos custos do Comando da Aeronáutica e os demonstrativos dos custos verificados nas áreas específicas de operações aéreas, ensino, saúde, transportes de superfície e outras que viessem a ser de interesse da administração.

Aos grupos de serviço de base, divisões de Administração, ou órgãos equivalentes competia:

a) supervisionar, orientar e controlar as atividades do setor de apropriação de custos;

b) coordenar as atividades dos órgãos participantes do processamento dos dados de custos;

c) diligenciar junto aos órgãos executivos de contabilidade de custos de sua organização para que a geração do mapa PC-01 e seu encaminhamento ocorressem conforme o calendário estabelecido pelo agente de controle interno.

Os Setores de Apropriação de Custos, sediados nas UGs, eram responsáveis pelo recebimento da documentação identificadora de custos, conferência e complementação da apropriação de custos constantes dos documentos identificadores de custos antes da transcrição para o relatório de distribuição e classificação de custos PC-03. Suas outras atribuições incluíam:

a) diligenciar para que os detentores de suprimento de fundos apresentassem os seus balancetes para a apropriação de custos;

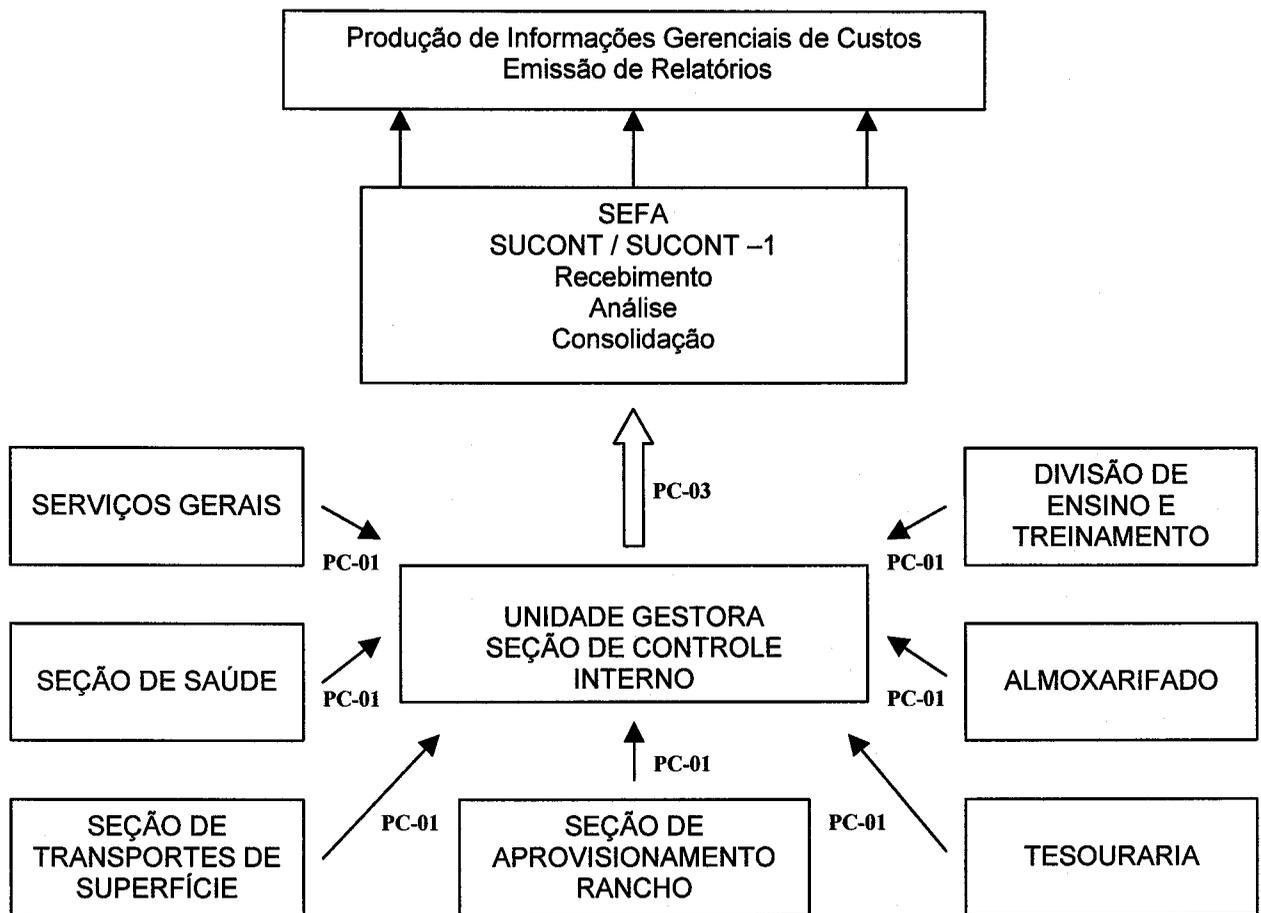
b) apropriar a documentação dos balancetes de suprimento de fundos; e

c) preencher o mapa PC-03, mensalmente, consolidando os mapas PC-01 emitidos pelos diversos órgãos executivos de contabilidade de custos e remeter à SEFA (SUCONT-1).

A Subdiretoria de Pagamento de Pessoal (SDPP) realizava a apropriação de custos de pessoal civil e militar, por meio das informações das unidades extraídas do mapa PC-02 e lançadas em Folhas de Alterações (FAT), para processamento eletrônico.

As unidades envolvidas no processamento de custos na Aeronáutica e a sua interrelação podem ser visualizadas na figura 8 a seguir:

Figura 8 – Fluxograma do sistema de apropriação de custos da Marinha



Obs.: Todas as seções (departamentos) da unidade militar enviam os seus gastos devidamente apropriados nos mapas de apropriação de custos PC-01, para Seção de Controle Interno da unidade militar que consolida tudo e envia para a Secretaria de Economia e Finanças na forma de mapas PC-03.

Fonte: Comando da Aeronáutica, Ministério da Defesa.

No momento da pesquisa da ENAP, março 2001, já estava em processo de implantação um novo sistema, segundo o método ABC. Com esse novo método haveria um aprimoramento do planejamento orçamentário, esperando-se que ele permita melhorar a gestão das informações econômicas, financeiras e gerenciais. Uma das metas referia-se à integração entre o novo sistema de custos e o sistema orçamentário do Comando da Aeronáutica.

Para o desenvolvimento do novo projeto do sistema baseado no método ABC, estavam sendo visitadas instituições que tinham sido bem-sucedidas na implantação dos seus sistemas de custos (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária — EMBRAPA, Hospitais das Pioneiras Sociais — Rede Sarah).

Embora tenham ocorrido vantagens e reduções nos gastos da organização, ainda persiste o desafio de desenvolver uma cultura de apuração, medição e classificação desses ganhos em termos globais.

Na questão relacionada à coleta e processamento de dados, o funcionamento do sistema de custos do Comando da Aeronáutica apresenta como desafio a melhora na confiabilidade nos dados contábeis apurados e o aprimoramento dos processos de gestão de informações de custos. As grandes distâncias geográficas existentes entre as unidades militares acarretam atraso no seu processamento.

Um dos desafios da Aeronáutica, refere-se ao aprimoramento do seu Manual de Normas, visando torná-lo mais claro e objetivo, de acordo com as novas metas institucionais referentes à mudança do método de custeio. Adicionalmente, esforços devem ser direcionados para que os gestores das unidades militares tenham maior conhecimento dos resultados obtidos nos relatórios econômicos e financeiros que

são gerados na SEFA, visando a ampliação da percepção sobre a qualidade e eficiência da gestão e sobre o cumprimento das metas.

A busca por uma eficiente gestão estratégica de custos fez com que a instituição investisse na remodelação e adaptação do sistema de custos, visando o aprimoramento de mecanismos que propiciem uma boa gestão de informações gerenciais. A pouca eficiência na área de gestão estratégica de custos gerou a necessidade de se iniciar uma reestruturação no sistema de custos da organização, a começar pela própria mudança do método de custeio tradicional, pelo método de custeio baseado em atividades (ABC).

Recentemente, um grupo de trabalho estava desenvolvendo, na SEFA, estudos para possibilitar maior aprimoramento, modernização e melhor adequação da nova contabilidade de custos às demandas por informações gerenciais consistentes.

O sistema de custos está sendo revisto, de forma a incorporar novas tecnologias de comunicação e processamento de dados. Os dados contábeis nas unidades militares de todo o país passarão a ser obtidos por meio do SIAFI, gerando um enorme ganho de confiabilidade para os dados apurados.

A apuração dos custos das atividades, projetos e produtos desenvolvidos é de fundamental importância para o bom planejamento orçamentário do Comando da Aeronáutica. Existe a expectativa de que se torne um importante indicador gerencial e de monitoramento dos custos, que possibilite à organização atingir as suas metas e objetivos com eficiência e eficácia. O Comando da Aeronáutica pretende promover uma competição saudável entre todos os gestores, visando divulgar por toda a instituição os bons desempenhos alcançados, no intuito de estimular a melhoria de desempenho.

No Comando da Aeronáutica a capacitação dos funcionários que implantaram o sistema de custos ocorreu por meio de visitas e cursos ministrados nos Comandos Aéreos Regionais (COMARs) existentes por todo país, onde se buscou ensinar e divulgar o sistema de custos. Não houve a necessidade de contratação de empresas ou consultores para o desenvolvimento e implantação do projeto de custos, tanto para o antigo sistema (tradicional) quanto para o novo (ABC).

O planejamento e a execução do novo sistema (ABC) está sendo feito com o próprio pessoal do Comando da Aeronáutica que vem desenvolvendo tanto a metodologia e aplicação do método de custeio, quanto a elaboração dos softwares que vão dar suporte a esse projeto.

O Comando da Aeronáutica, a partir da implantação do sistema de custos, vem obtendo resultados satisfatórios no gerenciamento de insumos, particularmente energia elétrica. Ocorreram melhorias também na gestão orçamentária, com o aprimoramento da apuração dos custos de vôo das aeronaves e dos gastos com despesas correntes, e do monitoramento dos estoques dos materiais bélicos, o que permitiu o desenvolvimento de séries históricas do consumo das OMs.

3.4.2. Na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)

A ECT introduziu um sistema de custos mistos, com abrangência nacional, utilizando conceitos do método tradicional e do método ABC, em 1995, em decorrência da crescente complexidade dos serviços e produtos da empresa, e das deficiências relacionadas à percepção da relação direta entre o volume de produção e o consumo de recursos utilizados no processo produtivo. A implantação ocorreu em Brasília, local da Administração Central, onde são tomadas as decisões

corporativas com relação a preço, investimentos etc., direcionadas às diretorias regionais espalhadas por todo o país.

Posteriormente, em 1997, iniciou-se o processo de adoção do método de custeio ABC, com a aquisição de software específico e com o apoio da consultoria da Universidade de São Paulo (USP) na modelagem do sistema. A escolha do método de custeio ABC foi motivada pela definição de um modelo conceitual para a implementação de um Sistema de Apuração de Custos, baseado nos conceitos de custeio por atividades, visando atingir fins estratégicos e gerenciais. A orientação básica do sistema foi para a geração de informações de custos por produtos (ou família de produtos) que servissem de apoio aos processos de gestão da relação preço/custo/lucro e de tomada de decisões relacionadas com negociações e fixação de preços e tarifas para seus produtos e serviços.

O interesse da ECT pelo método ABC surgiu da dificuldade que o método tradicional por absorção tinha em resolver os problemas oriundos da grande complexidade da empresa, principalmente os relacionados à gestão dos mais de 300 produtos e serviços oferecidos.

A estabilidade econômica do país, após a implantação do Plano Real, foi um fator de grande estímulo à implementação do projeto, pois permitiu uma visualização mais precisa dos gastos da empresa, com a melhor percepção dos preços relativos dos insumos. Apesar de 95% do mercado postal brasileiro ser dominado pela ECT, outro fator que estimulou a implementação foi o aumento da concorrência, principalmente no segmento de Couriers o que motivou o aprimoramento do processo produtivo e o incremento de produtividade.

Tornou-se prioridade o conhecimento dos gastos específicos dos recursos e atividades ligadas aos processos produtivos, para a tomada de medidas gerenciais de maior impacto, que gerassem mais eficiência e eficácia na empresa.

A necessidade de aprimorar o sistema de tratamento de dados e de implantar uma nova metodologia de custeio surgiu das equipes técnicas da área operacional da empresa, que apresentavam dificuldades com a operação de informações administrativas e financeiras, em função da alta complexidade dos processos produtivos da ECT. Adicionalmente, o comprometimento da alta direção foi um fator muito importante na implantação e consolidação do projeto.

A instalação desse método de custeio foi iniciada por São Paulo, a maior Diretoria Regional do país, detentora de uma grande diversidade de atividades e processos produtivos. A expectativa era de que a fase de implantação do projeto piloto nos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul durasse dois anos. O cronograma de implantação do projeto incluiu, entre outras atividades, a compra do software Oros da empresa ABC Technologies em novembro de 1997 e a criação do Banco de Dados e de Custos (BDC), vinculado a este software. A implantação do projeto foi realizada por três funcionários da empresa e um analista de sistemas. Os trabalhos regulares para o desenvolvimento da modelagem do sistema de custos foram iniciados em janeiro de 1999 e concluídos em abril de 1999 com a realização de reuniões conjuntas entre as equipes da USP e da ECT; a modelagem do sistema, contou com a participação de 11 funcionários da empresa e três membros da USP. O trabalho foi iniciado por debates que favoreceram a troca de conhecimentos, servindo para unificar a visão do grupo de trabalho com relação aos seus objetivos, às aspirações da empresa quanto aos resultados esperados do sistema a ser

desenvolvido e a sua compatibilização com os bancos de dados disponíveis na instituição, necessários para o desenvolvimento do novo sistema. Foi remetido um questionário às seções ou unidades administrativas, visando o mapeamento das atividades executadas por cada funcionário, na sua unidade de trabalho, em cada processo produtivo.

O grupo desenvolveu um diagrama conceitual para o sistema de custos, constituído de seis etapas:

- 1) Definição dos bancos de dados que iriam fornecer as quantidades de produtos e serviços processados e o valor das receitas geradas;
- 2) Análise do Banco de Dados dos Recursos (custos) agrupados por natureza, centros de responsabilidades e/ou atividades, cuja fonte básica definida foi o BDC desenvolvido pela ECT para fornecer os recursos;
- 3) Montagem do Banco de Dados de Atividades (BDA) e análise dos direcionadores que seriam utilizados no sistema para custear as atividades;
- 4) Processamento dos dados para cálculo dos custos por atividades, o qual foi executado pelo software Oros de acordo com o processo de alocação de custos definido na etapa anterior;
- 5) Identificação da quantidade mensal processada de produtos e serviços e realização dos cálculos dos respectivos custos unitários pelo software Oros para apuração dos custos dos objetos de custeio;
- 6) Análise, em conjunto com a equipe da USP, dos resultados obtidos após o processamento efetuado pelo Oros.

Considerando que o início da implantação do sistema ABC é muito recente, não houve tempo suficiente para a consolidação de alguns conceitos teóricos, bem

como para o melhor aproveitamento das informações, como a consolidação de séries históricas e o aprimoramento do fluxo de informações.

As dificuldades encontradas na implantação do sistema nos Correios referem-se, principalmente, à necessidade de ampliar a consciência da importância da apuração com exatidão dos custos, bem como o trabalho para se apurar todos os dados e implantá-los no sistema de custos, que é bastante volumoso, devido à grande complexidade da empresa.

As mudanças gerenciais ocorridas na empresa apontam para a consideração dos custos em um maior grau de detalhamento, com sua distribuição pelas atividades existentes no departamento. Entre os avanços esperados, podem ser destacados os seguintes:

a) Definição, na folha de pagamento, da relação entre as atividades executadas e os postos de trabalho oferecidos;

b) Adaptação e integração do plano de contas da empresa ao plano de custos;
e

c) Utilização de mecanismos nas áreas operacional e comercial que aprimoraram significativamente o desempenho desses segmentos da empresa, em termos de engenharia de processos.

Para se iniciar o processo de instalação do sistema ABC nos Correios, constituiu-se uma equipe com oito componentes de diversas áreas da Diretoria de São Paulo (DR-SP), três técnicos do Departamento de Orçamento e Custos (DEORC) em Brasília, além de dois consultores e um programador da USP.

Na ECT uma melhor racionalização na utilização dos recursos e atividades só foi possível graças a uma maior visão obtida de todo o processo produtivo, por meio

da implantação do método de custeio ABC. Tal fato deve-se ao maior detalhamento que se consegue obter dos custos de todas as atividades e objetos custeados. Como exemplo pode ser citado que os layouts das plantas do processo produtivo puderam ser otimizados para atender com mais eficiência e eficácia a empresa e ocorreu a implantação do sistema de franquias de agências dos Correios.

A preocupação com a gestão de custos expandiu-se a outras áreas, ocorrendo avanços com a otimização do transporte de cargas. A ECT terceirizou algumas áreas de transportes rodoviários e rotas rodoviárias consideradas não-estratégicas para a empresa.

Destaca-se, ainda, a integração alcançada das ações entre a área comercial e a área de custos, na definição das estratégias de novos produtos, que tiveram seu desenvolvimento favorecido em decorrência da maior agilidade e do maior nível de detalhamento das informações sobre os processos produtivos. Adicionalmente, estudos do fluxo operacional de cada atividade existente para a oferta de produtos permitiram a descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto.

A ECT está buscando ampliar sua flexibilidade na definição dos preços de produtos e serviços para oferecer um tratamento customizado aos clientes, visando a ampliação de sua participação no mercado. Para isso é necessário que a empresa tenha a flexibilidade de acertar um preço que seja específico e justo para aquele tipo de serviço, pois várias fases do processo produtivo convencional serão excluídas. Com o funcionamento do sistema ABC, por todo o país, fica mais fácil dar o preço para esse tipo de serviço, pois com o levantamento das atividades nele englobadas, o preço a ser acertado será mais justo para o cliente e mais claro para a ECT,

principalmente quando tiver que concorrer, em um mercado muito competitivo, para captar esse tipo de cliente.

3.4.3. No Comando da Marinha

O Comando da Marinha criou o sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços) com o propósito de instituir uma mudança de cultura de gestão, aumentar a eficiência e melhorar a produtividade das OMs prestadoras de serviço. Esse processo tem como base a apuração e apropriação de custos por intermédio do SIAFI e de sistemas internos de informações gerenciais, de forma a tornar as OMs mais adaptadas aos seus ambientes de operação.

O sistema OMPS foi criado em 1994, amparado no dispositivo legal da Lei nº 4.320/64, mais especificamente no art. 85: “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros...” e no 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 financeira comum.”

Anteriormente à implantação do sistema de custos, a apuração dos resultados e avaliações patrimoniais eram realizadas com a finalidade de controle, não sendo utilizadas efetivamente como ferramenta gerencial, possuindo uma orientação contábil.

Adicionalmente, ocorriam distorções oriundas da transferência de recursos financeiros entre as OMs, gerando a dupla execução do mesmo recurso. No intuito de resolver deficiências relacionadas à dupla execução da despesa e ao desconhecimento das posições econômico-patrimoniais, o Comando da Marinha, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adaptou o plano de contas criado para o SIAFI e, em 1994, criou o Sistema de Moedas Virtuais.

Neste sistema, as denominadas Fontes de Recursos Escriturais (FREs) passaram a ser utilizadas como unidades monetárias de circulação interna entre as organizações militares para a efetuação dos pagamentos e somente são convertidas em moeda corrente no momento do pagamento aos fornecedores.

A implantação do sistema de custos foi iniciada pelas OMPS industriais, em função do perfil de suas atividades, similares às de empresas industriais e com maior disponibilidade em termos de acervo bibliográfico e de capacitação técnica. Esse processo ocorreu em duas etapas. Na primeira etapa iniciou-se a implantação do próprio sistema de custos e o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais; na segunda etapa houve a implantação da contabilidade gerencial utilizada como apoio ao planejamento estratégico, minimizando, conseqüentemente, o grau de incerteza do processo decisório.

Não foi necessário criar nenhuma unidade específica para coordenar o processo de implantação; a Secretaria-Geral da Marinha (SGM), coordenadora de todo o processo financeiro e orçamentário da instituição, foi mantida como o órgão gestor máximo responsável pela coordenação e fiscalização da implantação do sistema de custos em nível macro, embora tenham sido alocados gerentes para efetuar a implantação, controle e administração nas OMPS.

Por ocasião da modelagem do sistema de custos houve a necessidade de se observar os seguintes itens:

- 1) Que dados seriam coletados para subsidiar as apropriações de custos;
- 2) Que setores seriam responsáveis pela tarefa de coleta de dados;
- 3) A oportunidade e a periodicidade dessa coleta;
- 4) Forma de coleta dos dados (formulários, mapas, planilhas etc.) e se a qualidade dos mesmos iria permitir a confiabilidade das informações para planejamento e tomada de decisões;
- 5) Que setor(es) seria(m) responsável(eis) pela análise e classificação dos dados coletados.

Dada a dificuldade de consolidação de uma cultura de gestão de custos, foram adotadas estratégias tais como: a normatização de procedimentos, a sensibilização do pessoal quanto à necessidade de mudança; e, para resolver o problema de carência de pessoal mais especializado, foi feita a contratação e capacitação de pessoal técnico para apuração e análise dos resultados a serem obtidos.

Embora o atual funcionamento do sistema de custos esteja atendendo satisfatoriamente às necessidades da instituição, são necessários ajustes nos procedimentos de lançamento dos dados, corrigindo a necessidade da dupla digitação (para o banco de dados e para o SIAFI) existente atualmente.

No que se refere a gestão estratégica dos custos no Comando da Marinha, os relatórios gerenciais para o acompanhamento do desempenho econômico e financeiro das OMPS, conhecidos como Análises Gerenciais das OMPS, precederam a instituição dos indicadores de desempenho, pois tornaram visíveis aspectos relevantes que fogem ao padrão de normalidade e desempenho desejado

nas OMPS. Esses relatórios analisam os atos praticados pelos agentes das OMPS consubstanciados em registros contábeis do SIAFI e nos documentos comprobatórios encaminhados aos Órgãos de Controle. São submetidos trimestralmente à apreciação da Alta Administração Naval, para efeito de avaliação do quadro geral das OMPS, em termos de desempenho e produtividade.

O plano de contas de resultado, Demonstrativo de Resultados (DRE), utilizado para verificar a situação de seu desempenho financeiro, é enviado para o órgão controlador do Comando da Marinha, por exemplo, o Órgão de Finanças, Auditoria e Tomada de Contas, que monitora o desempenho das OMs por meio do DRE e também o utiliza para fazer comparações com outras OMs que sejam semelhantes.

A criação de uma mentalidade de custos serviu como um importante incentivo para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro, principalmente relativos a contratos de gestão que as OMPS desenvolvem internamente ao Comando da Marinha. Esses indicadores de desempenho são analisados de acordo com a realidade de cada unidade militar, embora exista um indicador padrão utilizado como parâmetro de índices mínimos e máximos para toda instituição.

Na implantação do sistema de custos no Comando da Marinha houve o investimento em capacitação de profissionais na área de contabilidade e em outros cursos de conteúdo gerencial. Outros cursos de aperfeiçoamento (pós-graduação) na área de contabilidade de custos também foram oferecidos em parceria com a Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Não houve a necessidade de contratação de empresas de consultoria para a instalação do projeto.

Como resultados obtidos até agora, destaca-se a difusão da engenharia de processos, com a existência de normas que orientam os procedimentos referentes ao sistema OMPS. A melhor racionalização dos recursos consumidos e as melhorias gerenciais obtidas, em decorrência do conhecimento mais transparente dos custos e de todos os recursos consumidos no processo produtivo, permitiu, por exemplo, a obtenção de um maior controle dos estoques, por meio do acompanhamento de demandas, o que possibilitou a realização de compras mais racionais e planejadas.

No Comando da Marinha adotam-se práticas orientadas para a otimização dos lotes de produtos estocados, mensurados por meio do acompanhamento histórico das requisições de materiais aos almoxarifados. Com isso, evita-se imobilizar desnecessariamente grandes quantias de recursos financeiros em compras de materiais que não são muito demandados ou, caso contrário, não ter o mínimo necessário de um determinado material para poder trabalhar. Adicionalmente, ocorreu a otimização dos recursos comprados, devido ao maior controle e gerenciamento dos estoques de materiais.

A implantação do sistema de custos permitiu a redução nos gastos em algumas instituições, bem como a detecção de desperdícios com gastos referentes à mão-de-obra; ocorreu inclusive a extinção de unidades que não estavam apresentando padrões satisfatórios de eficiência, tendo sido consideradas não-estratégicas para o Comando da Marinha.

Os estudos para a viabilidade das terceirizações foram facilitados com o conhecimento mais detalhado e preciso dos custos de determinadas atividades ou áreas. O Comando da Marinha denomina essa flexibilidade administrativa como

Terceirização Racional, que consiste em uma relação de parceria com outras instituições.

3.5. SISTEMA DE CUSTO E METODOLOGIA DE CUSTEIO MAIS ADEQUADOS PARA USO NA INSTITUIÇÃO

Segundo os autores e também pelo que pode ser observado no estudo, não existem fórmulas prontas que se adaptem perfeitamente às necessidades de cada organização. Cabe aos gestores públicos avaliarem suas condições financeiras, humanas e tecnológicas para definir o sistema e o método mais compatível com as suas realidades, em que muitas vezes são escassos os recursos humanos e materiais necessários para desenvolver seus trabalhos rotineiros, além de faltar mão-de-obra capacitada para lidar com a área de custos.

Contudo, observando as particularidades de cada um dos sistemas de custeio estudado, assim como as experiências dos órgãos públicos que passaram a controlar seus custos e dos respectivos sistemas adotados, nota-se que os sistemas de custeio tradicionais, embora de maior simplicidade, se prestam, especialmente, às organizações empresariais voltadas a produção de bens (exemplo: indústrias) e a prestação de serviços fisicamente mensuráveis (exemplos: construtoras de edificações e construtoras de estradas). Deve-se, nessa aplicação, à facilidade de identificação dos insumos da produção nessas empresas e da mensuração dos respectivos custos.

Já, o Sistema de Custeio por Atividades (ABC), cuja metodologia permite identificar, analisar e controlar os custos nos processos e atividades existentes nos diversos setores das organizações empresariais, qualquer que seja a sua finalidade,

embora mais complexo, se mostra o mais adequado às organizações do setor público, pois propicia informações de como o trabalho está sendo realizado, se está contribuindo para os objetivos da organização, quais são os direcionadores das atividades e como o sistema facilita os incentivos comportamentais para melhorar a eficácia nos resultados.

A Coordenação da Receita do Estado (CRE), órgão em que este estudo se realiza, é responsável pelo planejamento, organização, previsão, direção, registro, coleta, análise e controle das receitas tributárias estaduais, compreendendo as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação dos tributos, em todas as suas fases, até o recolhimento do produto arrecadado ao Tesouro Geral do Estado.

Para o pleno cumprimento de sua missão institucional, além da sua Diretoria, a CRE possui três grandes áreas de atividades, chamadas internamente de "Grupo TAF", que se estendem verticalmente na estrutura organizacional, desde o nível superior até as unidades descentralizadas (10 Delegacias Regionais e 95 Agências de Rendas). Essas áreas são: Tributação, Arrecadação e Fiscalização. Também, existem outras três áreas instrumentais: Administrativa (para prover recursos materiais, patrimônio, veículos, serviços de apoio e realizar a execução orçamentária e financeira), Informática (para prover a infra-estrutura tecnológica e sistemas informatizados) e Recursos Humanos (responsável pelo cadastro, controle e capacitação de RH); e uma área de Auditoria, voltada ao acompanhamento e identificação de irregularidades praticadas pelos Auditores Fiscais e demais servidores da instituição no desempenho de suas funções. Na estrutura da Administração Pública do Estado do Paraná a CRE aparece como órgão de regime especial, fato que a leva a possuir um orçamento próprio, diretamente alocado no

orçamento do estado, portanto com unidade financeira e orçamentária própria, responsável pela execução do seu orçamento e registro, controle e contabilização dos seus gastos. Tal unidade está situada na área administrativa da instituição.

Todas as áreas citadas na descrição do órgão, especialmente as do “Grupo TAF”, possuem muitos processos, desdobrados em muitas atividades, e estas em tarefas, que por sua vez se desdobram em operações básicas de cada funcionário ou sistema.

De modo geral, os processos da CRE podem ser agrupados em três tipos, assim relacionados:

Tipos de processos	Relacionados com (Atividades)	Área
Gerenciais	Planejamento estratégico, definição de metas, avaliação de resultados e desempenho, definição de diretrizes etc.	Diretoria
Operacionais	<p>Normatização, pareceres legais, acompanhamento de processos tributários, etc.</p> <p>Cadastro de contribuintes, controle e acompanhamento da arrecadação, acompanhamento e controle do desempenho das Regionais, etc.</p> <p>Fiscalização, autuação, recuperação de receita tributária, definição de pautas fiscais e projetos de fiscalização, etc.</p>	Tributação, Arrecadação e Fiscalização
Apoio	Compras e suprimento de materiais e equipamentos, alocação e manutenção da infra-estrutura, capacitação de funcionários, desenvolvimento e suporte de sistemas informatizados, acompanhamento da atuação fiscal etc.	Administrativa informática, Recursos Humanos e Auditoria

Dessa cadeia de processos/atividades convergentes resulta a arrecadação dos tributos estaduais que, a grosso modo, pode ser dito como o “Produto” desta organização.

A maioria dos processos da CRE, como ocorre nas instituições públicas, envolve quase sempre atividades executadas em diversas áreas, desde os setores da base da estrutura organizacional. Uma autuação de contribuinte, por exemplo, cujo processo é identificado no órgão como Processo Administrativo Fiscal – PAF, envolve as seguintes áreas e/ou setores:

Áreas ou setores envolvidos no processo	Principais atividades
Administrativa	Compra e suprimento de capa e formulário contínuo de Auto de Infração, disponibilização de estrutura de apoio para fiscalização (veículo, computador, impressora etc.)
Informática	Viabilização do sistema informatizado de emissão e lançamento do Auto de Infração, suporte tecnológico.
Tributação	Acompanhamento do PAF desde início até o término.
Fiscalização	Identificação de irregularidade, emissão do Auto de Infração, instrução do PAF, ciência ao infrator.
Arrecadação	Controle do crédito tributário correspondente ao Auto de Infração.

Fonte: Elaborado pelos autores

Em cada uma dessas atividades há uma parcela de custos que agregam valor ao custo final do processo. Portanto, conhecendo-se claramente os processo e as atividades, e tendo-se um gerenciamento eficaz e racional dos seus custos, torna-se fácil a identificação da localização e dos motivos para a ocorrência de custos que não agregam valor aos resultados.

O exemplo utilizado mostra a característica dos custos dos processos e atividades da instituição, na maioria indiretos, além das despesas, que não foram descritas dado o aspecto coletivo das mesmas (expos.: energia, telefone, água e esgoto das unidades, combustíveis e manutenção dos veículos etc.). Essa característica é indicativa de que a utilização de qualquer um dos sistemas tradicionais de custos resultaria em forte tendência a obtenção de dados irreais no momento do rateio desses custos indiretos.

Por essa característica dos custos dos seus processos e atividades o estudo leva a concluir que a metodologia de Custeio por Atividades (ABC), qualquer que seja o sistema estruturado, é a mais adequada para o uso na Coordenação da Receita do Estado.

Para estruturação de um sistema de custos com metodologia ABC já existem muitos softwares desenvolvidos, especialmente no mercado internacional. Podem ser destacados o *ACTIVA*, desenvolvido pela *Price Waterhouse*, o *OROS* e o *Easy ABC*, desenvolvidos pela *ABC Technologies Inc.* e o *ABCost-Manager*, desenvolvido pela *Coopers & Lybrand*.

A escolha do software é um trabalho que requer pesquisas de mercado e junto a usuários, especialmente da área pública, para certificar-se dos que apresentam as melhores características. Por tratar-se de um órgão público, sujeito a obediência de normas legais para viabilizar a aquisição e implantação de uma estrutura tecnológica com essa finalidade, tais pesquisas devem estar voltadas para o estabelecimento, em Termo de Referência e Projeto Básico (partes integrantes do Edital da Licitação), das características e requisitos mínimos (e desejáveis) do produto a ser adquirido.

3.5.1. VANTAGENS DA ADOÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS NA ATIVIDADE FISCAL

Uma das formas de justificar as vantagens de um sistema de custos na atividade da CRE é, em princípio, alertar para o desconhecimento na instituição, atualmente, de dados e respostas para questões como estas:

- Quanto custa um Auto de Infração emitido?
- Quanto custa uma operação de “Fiscalização Volante”?
- Qual é o custo de cada R\$ 1,00 de tributo arrecadado em circunstâncias normais?
- Qual é o custo de um PAF levado à discussão em segunda instância?
- A Instituição elabora sua proposta orçamentária anual de forma prospectiva, isto é, buscando alocar recursos com base em planos de trabalho e projetos pré estabelecidos e com os respectivos custos estimados, ou a faz de forma retrospectiva, isto é, baseada em números extraídos dos gastos do exercício anterior, adicionando-se correção segundo a perspectiva inflacionária e/ou de crescimento?
- A administração do órgão corta seus gastos com base em indicadores de custos ou linearmente, mesmo arriscando eliminar atividades que agregam valor aos resultados e manter atividades que não agregam valor algum?

Outra forma de demonstrar tais vantagens poderia ser através de demonstração sucinta da metodologia (ABC) aplicada na instituição, utilizando como exemplo um de seus processos.

Antes, porém, é necessário apresentar quais são as fases da implantação ou desenvolvimento do custeio por atividades, segundo alguns autores pesquisados,

dentre eles PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.234-235), CHING (1996, p.86-108) e KAPLAN e COOPER (1998, p.99-114):

A) PEREZ JR, OLIVEIRA e COSTA (1999, p.234-235), apresentam as regras básicas para utilização da metodologia ABC, da seguinte forma:

1. efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização; identificar as principais atividades existentes em cada processo;
2. levantar os custos e os recursos associados a cada atividade (custo/atividade);
3. identificar as atividades que não agregam valor ao resultado final desse processo. Podem ser atividades de suporte ou secundárias, passíveis de ser eliminadas ou reduzidas sem afetar o resultado final do processo;
4. avaliar a influência das atividades secundárias no resultado final do processo, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas;
5. identificar os direcionadores de custos, que são os parâmetros para a adequada apropriação.

B) CHING (1997, p.124-142) apresentam as fases de implantação da gestão baseada em atividades da seguinte forma:

Fase 1 – Fatores estratégicos e questões críticas: Identificação de fatores estratégicos da organização que criam as necessidades para a mudança, bem como questões críticas para as quais a administração necessita de respostas;

Fase 2 – Preparo da organização: concentra a organização do projeto, a criação da equipe de trabalho (Comitê de Direção, Lideranças, gerentes, agentes de pesquisa e implantação, capacitadores, etc) e o gerenciamento das mudanças;

Fase 3 – Desenho do ABC e processo de implementação: concentra a busca das informações (levantamento das atividades e do escopo dos custos nas atividades, classificação das atividades por valor, análise e racionalização das atividades, definição do modelo, incluindo a escolha de software destinado a suportar o sistema de custos, e sua implementação;

Fase 4 – Plano de Continuidade ou *roll out plan*: conjunto de medidas para incorporação plena do sistema na organização (reuniões de avaliação, divulgação dos resultados da implantação, capacitação constante, etc).

C) KAPLAN e COOPER (1998, P.99-114) também estabelecem quatro fases para desenvolvimento e implantação do sistema ABC numa organização:

Fase 1 – Desenvolver o dicionário de atividades: consiste no levantamento das atividades, tanto as operacionais quanto as de apoio, por meio de questionários, entrevistas e até mesmo de observações, para determinar o modelo do sistema e também para uniformizar o entendimento de todos os envolvidos;

Fase 2 – Determinar o quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades: consiste na identificação dos recursos consumidos pelas atividades relacionadas, ou seja, identificar e relacionar o consumo de recursos com as atividades;

Fase 3 – Identificar produtos, serviços e clientes da organização. Dos primeiros, além da identificação, é necessário a identificação e/ou definição das respectivas unidades de medida e quantidades produzidas;

Fase 4 – Selecionar geradores de custo de atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização: consiste em

estabelecer a melhor relação entre as atividades e os produtos e serviços da organização.

Como o propósito deste trabalho não é o de estabelecer um sistema de custos para a CRE, mas o de demonstrar que há vantagens para a mesma em implantá-lo, será ilustrado, a seguir, um caso prático utilizando apenas as atividades relevantes vinculadas a um único setor (departamento) da estrutura, relacionado a apenas três serviços prestados pela organização utilizando valores fictícios:

A CRE possui um setor denominado Assessoria de Informática, responsável por algumas atividades voltados ao suporte tecnológico da grande maioria dos processos da organização que utilizam recursos de informática. Os custos desse setor, numa análise ampla, são considerados como indiretos, visto que o mesmo presta serviços para toda a organização. Os custos desse setor, num determinado mês, hipoteticamente, foram os seguintes:

Custos da Assessoria de Informática da CRE no mês (mm/aa)	Total (R\$)
▪ Salários dos funcionários	26.000,00
▪ Viagens dos funcionários	1.500,00
▪ Suprimentos destinados ao Setor	300,00
▪ Serviços de Terceiros (CELEPAR/Outros)	1.000.000,00
▪ Outros: telefone, manutenção e depreciação	2.200,00
Total dos Custos	1.030.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores

Estudados segundo a metodologia do ABC, tendo sido identificadas as atividades relevantes do setor, os respectivos custos totais são:

Atividades relevantes da Assessoria de Informática e respectivos custos no mês (mm/aa)	Total (R\$)
1. Operação de Sistemas Corporativos mantidos pela CELEPAR	700.000
2. Utilização dos serviços da Rede Corporativa do Estado mantida pela CELEPAR	100.000
3. Desenvolvimento e manutenção de Sistemas através da CELEPAR	90.000
4. Utilização de Recursos Computacionais da CELEPAR	80.000
5. Suporte técnico na área de tecnologia da informação	60.000
Total dos Custos	1.030.000

Fonte: Elaborado pelos autores

Para cada atividade relevante foram identificados os seguintes direcionadores de atividades:

Atividades relevantes da Assessoria de Informática	Direcionadores de Atividades
1. Operação de Sistemas Corporativos mantidos pela CELEPAR	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Número de Unidades de Serviço (US) de operação de Sistemas desenvolvidas <ul style="list-style-type: none"> Serviços de Backup Serviços de Transferência de Dados Serviços de Prospecção
2. Utilização dos serviços da Rede Corporativa do Estado mantida pela CELEPAR	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas de utilização de serviços da Rede Corporativos do Estado <ul style="list-style-type: none"> Utilização de Ativos de Rede Manutenção da Rede Lan Manutenção da Rede Wan
3. Desenvolvimento e manutenção de Sistemas através da CELEPAR	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Número de Pontos de Função¹ executados <ul style="list-style-type: none"> Desenvolvimento de Novos Sistemas Atualização de Sistemas Existentes Manutenção dos Sistemas
4. Utilização de Recursos Computacionais da CELEPAR	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas de utilização de recursos computacionais <ul style="list-style-type: none"> Desenvolvimento de Novos Sistemas Atualização de Sistemas Existentes Manutenção dos Sistemas
5. Suporte técnico na área de tecnologia da informação	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Horas de suporte técnico <ul style="list-style-type: none"> Suporte Técnico de Hardware Prospecção de Novas Tecnologias Suporte a Novos Projetos

Fonte: Elaborado pelos autores

¹ Ponto de Função - unidade de serviços utilizada na área de informática para desenvolvimentos de sistemas

Detalhados e direcionados os custos da Assessoria de Informática para cada uma dessas atividades, são obtidas as informações constantes dos próximos cinco quadros:

1. Operação de Sistemas Corporativos mantidos pela CELEPAR

Atividade Custo	Serviços de Backup	Serviços de Transferência de dados	Serviço de prospecção	Total	Direcionadores de Custos
Indiretos:	100.300	360.320	230.580	691.200	
Viagens dos Funcionários	50	50	200	300	Diárias
Suprimentos	50	20	30	100	Requisições
Serviços de Terceiros	100.000	360.000	230.000	690.000	Hora/contrato
Outros: telefone, manutenção, depreciação ...	200	250	350	800	Análise %
Diretos:	1.400	6.000	1.400	8.800	
Salários dos Funcionários	1.400	6.000	1.400	8.800	Folha Pgto.
Totais	101.700	366.320	231.980	700.000	

Fonte: Elaborado pelos autores

2. Utilização dos serviços da Rede Corporativa do Estado mantida pela CELEPAR

Atividade Custo	Utilização de Ativos de Rede	Manutenção da Rede Lan	Manutenção da Rede Wan	Total	Direcionadores de Custos
Indiretos:	75.000	9.050	13.950	98.000	
Viagens dos Funcionários	0	0	200	200	Diárias
Suprimentos	0	0	100	100	Requisições
Serviços de Terceiros	75.000	9.000	13.600	97.600	Hora/contrato
Outros: telefone, manutenção, depreciação ...	0	50	50	100	Análise %
Diretos:	0	1.000	1.000	2.000	
Salários dos Funcionários	0	1.000	1.000	2.000	Folha Pgto.
Totais	75.000	10.050	14.950	100.000	

Fonte: Elaborado pelos autores

3. Desenvolvimento e manutenção de Sistemas através da CELEPAR

Atividade Custo	Desenvolvimento de Novos Sistemas	Atualização de Sistemas existentes	Manutenção dos sistemas	Total	Direcionadores de Custos
Indiretos:	19.130	13.770	47.100	80.000	
Viagens dos Funcionários	50	0	50	100	Diárias
Suprimentos	0	0	0	0	Requisições
Serviços de Terceiros	19.000	13.700	47.000	79.700	Hora/contrato
Outros: telefone, manutenção, depreciação ...	80	70	50	200	Análise %
Diretos:	4.800	2.000	3.200	10.000	
Salários dos Funcionários	4.800	2.000	3.200	10.000	Folha Pgto.
Total	23.930	15.770	50.300	90.000	

Fonte: Elaborado pelos autores

4. Utilização de Recursos Computacionais da CELEPAR

Atividade Custo	Utilização da SUN	Utilização do Banco de Dados	Utilização da Estrutura do Mainframe	Total	Direcionadores de Custos
Indiretos:	7.100	11.150	58.550	76.800	
Viagens dos Funcionários	0	0	0	0	Diárias
Suprimentos	0	0	0	0	Requisições
Serviços de Terceiros	7.000	11.000	58.400	76.400	Hora/contrato
Outros: telefone, manutenção, depreciação ...	100	150	150	400	Análise %
Diretos:	700	800	1.700	3.200	
Salários dos Funcionários	700	800	1.700	3.200	Folha Pgto.
Total	7.800	11.950	60.250	80.000	

Fonte: Elaborado pelos autores

5. Suporte técnico na área de tecnologia da informação

Atividade Custo	Suporte Técnico de Hardware	Prospecção de Novas Tecnologias	Suporte a Novos Proj. Tecnológ.	Total	Direcionadores de Custos
Indiretos:	29.050	14.750	14.200	58.000	
Viagens dos Funcionários	100	650	150	900	Diárias
Suprimentos	100	0	0	100	Requisições
Serviços de Terceiros	28.300	14.000	14.000	56.300	Hora/contrato
Outros: telefone, manutenção, depreciação ...	550	100	50	700	Análise %
Diretos:	650	600	750	2.000	
Salários dos Funcionários	650	600	750	2.000	Folha Pgto.
Total	29.700	15.350	14.950	60.000	

Fonte: Elaborado pelos autores

Supondo-se que a CRE, numa visão resumidíssima de suas atividades, produzisse somente três espécies de serviços (Produtos), sendo:

- A** – Processos Administrativos Fiscais (PAF);
- B** – Arrecadação de tributos;
- C** – Operações de Fiscalização.

Analizados os direcionadores de atividades da Assessoria de Informática, bem como os respectivos direcionadores de custos, em relação aos serviços da Coordenação da Receita do Estado (**A** – Processos Administrativos Fiscais (PAF), **B** – Arrecadação de tributos e **C** – Operações de Fiscalização), no mês (mm/aa) de referência, foram apuradas, hipoteticamente, as quantidades demonstradas no quadro a seguir:

Direcionadores	Quantidade de direcionadores de custos por serviço prestado na CRE			
	Serviço A	Serviço B	Serviço C	Total
▪ Número de Unidades de Serviço (US) de operação de Sistemas desenvolvidas	150	500	200	850
Serviços de Backup	22	72	29	123
Serviços de Transferência de Dados	78	262	105	445
Serviços de Prospecção	50	166	66	282
▪ Horas de utilização de serviços da Rede Corporativos do Estado	50	100	80	230
Utilização de Ativos de Rede	38	75	60	173
Manutenção da Rede Lan	5	10	8	23
Manutenção da Rede Wan	7	15	12	34
▪ Número de Pontos de Função ² executados	10	40	20	70
Desenvolvimento de Novos Sistemas	3	11	5	19
Atualização de Sistemas Existentes	2	7	3	12
Manutenção dos Sistemas	5	22	12	39
▪ Horas de utilização de recursos computacionais	20	60	40	120
Desenvolvimento de Novos Sistemas	2	6	4	12
Atualização de Sistemas Existentes	3	9	6	18
Manutenção dos Sistemas	15	45	30	90
▪ Horas de suporte técnico	10	30	10	50
Suporte Técnico de Hardware	5	15	5	25
Prospecção de Novas Tecnologias	3	8	2	13
Suporte a Novos Projetos	2	7	3	12

Fonte: Elaborado pelos autores

Supondo-se as seguintes produções no mês (mm/aa):

Serviço A: 1.000 unidades;

Serviço B: 1.200 unidades e

Serviço C: 900 unidades

A apropriação dos custos da Assessoria de Informática aos três serviços seria efetuada conforme a seguir demonstrado:

² Ponto de Função - unidade de serviços utilizada na área de informática para desenvolvimentos de sistemas

Atividades relevantes da Assessoria de Informática	Custo da Assessoria de Informática apropriado para cada serviço da CRE			
	Serviço A	Serviço B	Serviço C	Total (R\$)
1. Operação de Sistemas Corporativos mantidos pela CELEPAR	123.529	411.765	164.706	700.000
Serviços de Backup	17.947	59.824	23.929	101.700
Serviços de Transferência de Dados	64.645	215.482	86.193	366.320
Serviços de Prospecção	40.937	136.459	54.584	231.980
2. Utilização dos serviços da Rede Corporativa do Estado mantida pela CELEPAR	21.739	43.478	34.783	100.000
Utilização de Ativos de Rede	16.304	32.609	26.087	75.000
Manutenção da Rede Lan	2.185	4.369	3.496	10.050
Manutenção da Rede Wan	3.250	6.500	5.200	14.950
3. Desenvolvimento e manutenção de Sistemas através da CELEPAR	12.857	51.429	25.714	90.000
Desenvolvimento de Novos Sistemas	3.419	13.674	6.837	23.930
Atualização de Sistemas Existentes	2.253	9.012	4.505	15.770
Manutenção dos Sistemas	7.186	28.743	14.371	50.300
4. Utilização de Recursos Computacionais da CELEPAR	13.333	40.000	26.667	80.000
Utilização da SUN	1.300	3.900	2.600	7.800
Utilização do Banco de Dados	1.992	5.975	3.983	11.950
Utilização da Estrutura do Mainframe	10.041	30.125	20.084	60.250
5. Suporte técnico na área de tecnologia da informação	12.000	36.000	12.000	60.000
Suporte Técnico de Hardware	5.940	17.820	5.940	29.700
Prospecção de Novas Tecnologias	3.070	9.210	3.070	15.350
Suporte a Novos Projetos	2.990	8.970	2.990	14.950
Total dos Custos Indiretos da Assessoria de Informática	183.458	582.672	263.870	1.030.000
Quantidade produzida no mês	1.000	1.200	900	3.100
Custo Unitário	183,46	485,56	293,19	332,26

Fonte: Elaborado pelos autores

Essa demonstração da metodologia, altamente simplificada em relação a amplitude de atividades da Instituição, indica apenas os custos, mesmo que parciais, de um setor (departamento) da Coordenação da Receita do Estado, que é a

Assessoria de Informática, focando a organização com apenas três tipos de serviços. Há necessidade de proceder de maneira semelhante para todos os demais custos diretos e indiretos dos demais setores, considerando todos os serviços da instituição.

Nesta simulação foram demonstrados apenas alguns custos. Existem ainda outros custos, indiretos e diretos, sendo que os custos diretos dos serviços são facilmente apropriados por meio de critérios objetivos, pois nos mesmos não precisa haver rateio algum.

A implementação de um sistema como estes na Coordenação da Receita do Estado pode parecer assustadora e de amplitude incalculável, porém, quando se utilizam recursos informatizados já desenvolvidos e utilizados por muitas empresas, a realidade mostra que o objetivo pode ser alcançado naturalmente.

Além do exposto neste tópico, para finalizá-lo, é importante registrar que em recente trabalho efetuado pelo INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E ECONOMIA DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – ISAE/FGV, através de *Workshop* para um diagnóstico preliminar da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná – SEFA, na qual a CRE representa cerca de 80% (oitenta por cento) da sua estrutura, a Inexistência de um sistema de custos e a identificação de instrumentos deficientes de avaliação da relação “custo - benefício” na organização foram relatadas como pontos fracos do modelo de gestão analisado. O diagnóstico resultou da opinião e análise crítica de cerca de quarenta participantes do citado evento, servidores da organização lotados desde a alta direção até as unidades de base, localizadas na capital e interior do estado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, particularizando o tema “custos”, uma observação constante feita pelos autores pesquisados foi a de que o mundo dos negócios e a sociedade, atualmente, têm exigido das organizações a excelência empresarial, que nada mais é do que a integração eficaz de todas as atividades, dentro de todas as unidades da organização, para melhorar continuamente a entrega de produtos e serviços que satisfaçam plenamente o cliente final. Ao entendimento de todos é corretíssima esta observação.

Para isso, como afirma BRIMSON (1996, p.17 – 21), a excelência empresarial necessita de informações que apoiem os gerentes na tomada de decisões que resultem no melhor desempenho, na eliminação dos desperdícios das atividades (operacionais e de apoio) e na sua melhoria contínua.

Nas organizações industriais, comerciais e de prestação de serviços, as informações relativas aos custos representam um dos principais alicerces para construção e manutenção da excelência empresarial, pois para isso as atividades devem ser realizadas com tanta eficácia em custos quanto possível.

Na administração pública, não obstante a ausência do fator mercadológico competitivo, tem-se observado organizações com ampla credibilidade, dotadas de estruturas modernas e modelos de gestão eficazes, podendo-se dizer que atingiram ou estão prestes a atingir a excelência empresarial.

Neste aspecto o estudo conclui que a CRE, como um dos órgãos de extrema relevância do governo, dotado de uma das melhores estruturas (Físicas, Tecnológicas e de Recursos Humanos) da administração pública estadual, deve

adotar um sistema de gerenciamento dos custos das atividades desenvolvidas pela instituição, utilizando a metodologia ABC, de forma a agregar valor ao processo gerencial. Dada a dificuldade de implantação, é conveniente que essa medida esteja integrada a uma revisão ampla do atual modelo de gestão do órgão, com vistas a compor o conjunto das mudanças necessárias.

Numa visão estratégica, o sistema de custos irá proporcionar aos gerentes da instituição, informações para adoção permanente de medidas voltadas a:

- viabilizar a construção de um planejamento orçamentário que traduza com clareza e objetividade os programas e projetos da instituição;
- utilização de indicadores para a mensuração do desempenho organizacional;
- utilização mais racional dos recursos (materiais, humanos, financeiros, etc);
- facilitar o desenvolvimento e cumprimento das metas.

Numa perspectiva de resultados para o aperfeiçoamento das atividades fiscais e de apoio, a implantação de sistemas de gestão de custos na CRE proporcionará:

- identificação dos custos das atividades;
- descoberta de atividades com reduzida contribuição aos resultados;
- onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos;
- identificação de áreas e atividades em que existe ociosidade de mão-de-obra e de recursos;
- racionalização das atividades e dos processos;
- otimização do uso do espaços físicos e da estrutura tecnológica;
- aperfeiçoamento da estratégia de novas atividades;
- realização de compras mais racionais e planejadas;

- melhoria no monitoramento das atividades;
- identificação de setores ineficientes exercendo atribuições não-estratégicas;
- verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades; etc

As experiências de adoção de sistemas de custos nas três organizações da administração pública federal, apresentadas neste trabalho, apesar da pequena profundidade do estudo, fornecem algumas indicações sobre os cuidados a serem tomados no seu desenvolvimento e implantação:

a) a importância da montagem de um sistema de custos conjugado a um fluxo de informações previamente estabelecido, que envolva as etapas de planejamento até a busca dos dados, desde as fontes até o sistema de custos. O sistema de custos pode ser entendido como um fluxo de captação de dados em diversos pontos, processando-os e emitindo relatórios em uma etapa posterior. Sendo assim, esses relatórios não têm qualidade superior à dos dados fornecidos no início do processamento;

b) a necessidade de sistema informatizado, com banco de dados que possa ser alimentado não somente a partir das informações dos responsáveis pela apuração dos custos, mas também diretamente dos sistemas corporativos utilizados para execução financeira e contábil da instituição, mesmo que para testar consistência de dados;

c) a definição de unidades responsáveis e respectivas competências para a apuração dos custos e padronização dos procedimentos de forma clara, objetiva e compreensível a todos os envolvidos;

d) paralelamente à definição de responsáveis e procedimentos deve ser realizado um trabalho de sensibilização do pessoal quanto à necessidade do

sistema de custos, de forma que todos os envolvidos forneçam dados confiáveis nos prazos estabelecidos nos cronogramas;

e) as informações relativas a custos devem ser disponibilizadas aos gestores das unidades de forma que estes possam acompanhar e aperfeiçoar o próprio desempenho, que passarão a ter um interesse direto no fornecimento de informações confiáveis para o sistema. Os custos não devem ser controlados e acompanhados apenas centralizadamente;

f) a importância de a contabilidade de custo ser utilizada como uma ferramenta gerencial, fornecendo informações para o planejamento e elaboração de indicadores de desempenho;

g) a necessidade de um planejamento adequado do processo de implantação do sistema de custo, envolvendo ampla capacitação dos envolvidos, tendo em vista a necessidade inicial de coleta de informações e a integração entre sistemas, atividades que envolvem diversas pessoas;

É importante que se tenha essas dificuldades em mente para que sejam definidas claramente as condições e expectativas que se possam ter com relação ao método de custeio a ser implantado, pois o método ABC não apresenta uma forma de implantação das mais fáceis, principalmente, pelo grande volume de trabalho envolvido, profissionais bem capacitados e conhecedores desse método, elevado nível de informatização devido ao grande número de cálculos realizados periodicamente etc.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Brasil. ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. **Gestão de Custos no Setor Público**. Brasília: ENAP, 2001
- Brasil. INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E ECONOMIA DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – ISAE/FGV. **Relatório de *Workshop* “SEFA – Diagnóstico Preliminar”**. Curitiba. ISAE/FGV, 2002
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades – Uma abordagem de custeio baseado em atividades**. 1ª ed.. São Paulo: Editora Atlas, 1996
- CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades – ABM – Activity Based Management**. 2ª ed.. São Paulo: Editora Atlas, 1997
- KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo & Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo**. 1ª ed.. São Paulo: Editora Futura, 1998
- MACHADO JR, J.Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 30ª ed.. Rio de Janeiro: IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 2000/2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 7ª ed.. São Paulo: Editora Atlas, 2000
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 1ª ed.. São Paulo: Editora Atlas, 1994
- NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço Público**. Brasília: ENAP, 1998
- OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o Governo**. Brasília: ENAP, 2000

- PERES JR, José Hernandez; DE OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 1ª ed.. São Paulo: Editora Atlas, 1999