



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E CIÊNCIA**  
**DA INFORMAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO - FACE**

**DANIEL POLICENA**

**MÉTODOS DE APURAÇÃO DE CUSTOS UTILIZADOS NO SETOR**  
**PÚBLICO**

Brasília – DF  
2009

**DANIEL POLICENA**

## **MÉTODOS DE APURAÇÃO DE CUSTOS UTILIZADOS NO SETOR PÚBLICO**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE), da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento e Finanças.

Orientador: Francisco Glauber Lima Mota.

Brasília – DF  
2009

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço principalmente à Deus por ter me proporcionado esta grande  
oportunidade de realizar com tamanho êxito este trabalho.  
Ao SERPRO que proporcionou a oportunidade de realização desta especialização.  
Agradeço ao Banco Central e a Embrapa que me deram a chance de desenvolver  
os conhecimentos adquiridos ao longo da especialização.  
Agradeço ao Professor Francisco Glauber Lima Mota que me orientou na realização  
deste trabalho  
Agradeço também a Juliana, por todo apoio e revisões da monografia.*

## RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar os métodos de custeio utilizados nas empresas do setor público. Para isso foi realizada uma pesquisa qualitativa em três empresas do setor público (Banco Central, SERPRO e Embrapa), o qual se utilizou um roteiro de pesquisa que se encontra em anexo. Em todas as empresas pesquisadas a metodologia de custeio utilizada é o ABC, (custo baseado em atividade), sendo que cada empresa precisou fazer adaptações a sua realidade. Durante esta pesquisa também foram levantados dados históricos sobre a implantação do sistema de custos. Ao longo da monografia são apresentadas as principais dificuldades enfrentadas pelas empresas e as diferenças que a prática trás em relação à teoria. O referencial teórico aborda além da metodologia ABC, outros dois métodos de apuração mais utilizados, o custeio direto e o custeio por absorção. São abordadas também todas as vantagens e desvantagens destes métodos. Além de um tópico especial sobre as principais leis e normas da legislação brasileira, onde a Lei de Responsabilidade Fiscal merece grande destaque, pois em seu artigo 50, obriga a administração pública a manter um sistema de custos. Das três empresas pesquisadas, em duas, essa Lei foi a que realmente impulsionou a implantação de um sistema de custos.

Palavras chaves: Apuração de custos – Custeio ABC – Custos no setor público

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Custo unitário fixo .....	16
Gráfico 2 – Custo unitário variável. ....	17
Gráfico 3 – Custos semifixos.....	18

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Posição da contabilidade de custos dentro da contabilidade geral .....	12
Figura 2 - Visão conceitual resumida do custeio ABC. ....	20
Figura 3 - Esquema básico do custeio por absorção .....	27
Figura 4 - Modelo do sistema de custos do Bacen .....	36
Figura 5 - Esquema básico do modelo d custos do Bacen .....	37
Figura 6 - Sistema operacional de apuração de custos do Bacen .....	40
Figura 7 - Estrutura do sistema de Custos Web .....	44
Figura 8 - Exemplificação da composição dos objetos de custos da Embrapa .....	46

## LISTA DE SIGLAS

ABC – Custo baseado em atividade  
a. C – Antes de Cristo  
Abr. - Abril  
Ago. - Agosto  
Cap. Capitulo  
Bacen – Banco Central do Brasil  
DEST - Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais  
Dez. - Dezembro  
DF – Distrito Federal  
Ed -Editora  
Embrapa – Empresa Brasileira de pesquisa Agropecuária  
Fev. - Fevereiro  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veiculo Automotor  
IFA – Item Faturável  
Jan. - Janeiro  
Jul. - Julho  
Jun. - Junho  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
Mar. - Março  
MCCI – Modulo de Captura e Consolidação de Informação  
MF – Ministério da Fazenda  
MIG – Modulo de Informações Gerenciais  
nº – Numero  
Nov. - Novembro  
OGU – Orçamento Geral da União  
Out. - Outubro  
p. - Pagina  
RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*  
SGI – Sistema de Gerenciamento de Informações  
SIAFI – Sistema de Integrado da Administração Financeira  
SIARE – Sistema Integrado de Administração da Receita do SERPRO  
SIC – Sistema de Custos  
SisBacen – Sistema do Banco Central  
SRH – Sistema de Recursos Humanos  
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados  
SUMOC – Superintendência da Moeda e do Credito  
TI – Tecnologia de Informação  
UNB – Universidade de Brasília  
URC – Unidade de Relacionamento com o Cliente  
v. - Volume

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	9
1.1. Problema .....	9
1.2. Objetivo .....	10
1.2.1. Objetivo geral .....	10
1.2.2. Objetivos específicos .....	10
1.3. Justificativa .....	10
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	12
2.1. Contabilidade de custos .....	12
2.2. História da contabilidade de custos .....	13
2.3. Novas estruturas de custos .....	14
2.4. Classificação dos custos quanto à apropriação aos produtos ou serviços ...	14
2.4.1. Custos diretos .....	15
2.4.2. Custos indiretos .....	15
2.4.3. Custos fixos .....	16
2.4.4. Custos Variáveis .....	16
2.4.5. Custos semivariáveis e semifixos .....	17
2.5. Método de custeio baseado em atividade (ABC) .....	18
2.5.1. A idéia básica do ABC .....	19
2.5.2. Os direcionadores de custos .....	20
2.5.3. Aplicações, vantagens e desvantagens do ABC .....	21
2.5.3.1. Distorções do sistema de custos ABC .....	23
2.6. Custeio direto .....	24
2.6.1. Vantagens e desvantagens do custeio direto .....	25
2.7. Custeio por absorção .....	26
2.7.1. Vantagens e desvantagens do custeio por absorção .....	27
2.8. Os custos e a legislação .....	28
2.8.1. Princípios contábeis aplicados na análise de custos .....	29
2.8.2. Gestão de impostos .....	30
3. METODOLOGIA .....	32
3.1. Tipo de pesquisa .....	32
3.2. População e amostra .....	32
3.3. Instrumento .....	33
3.4. Procedimentos .....	33
3.5. Análise dos Dados .....	33
4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	34
4.1. Apuração de custos no Banco Central (Bacen) .....	34
4.1.1. Breve histórico do Bacen e seu sistema de apuração de custos .....	34
4.1.2. Metodologia de custos do Banco Central .....	35
4.1.3. Levantamento dos três módulos do modelo do sistema de custos .....	37
4.1.3.1. Levantamento e análise dos recursos .....	38
4.1.3.2. Levantamento e análise das atividades .....	38
4.1.3.3. Levantamento e análise dos objetos de custo .....	39
4.1.4. Direcionadores de custo .....	39
4.1.5. O sistema operacional .....	40
4.2. Apuração de custos do SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados. ....	41
4.2.1. Breve histórico da empresa .....	41
4.2.2. Metodologia de custeio do SERPRO .....	42



4.2.3. A relação custo X receita do SERPRO .....	43
4.3. Apuração de custos da Embrapa .....	44
4.3.1. Breve histórico .....	44
4.3.2. Fundamentos do novo sistema .....	45
4.3.3. Metodologia utilizada na Embrapa .....	46
4.3.4. Principais dificuldades.....	47
4.4. As metodologias de custos e o setor público .....	47
5. CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS.....	51
APÊNDICE .....	54

## **1. INTRODUÇÃO**

O sucesso de qualquer empresa seja ela pública ou privada, grande ou pequena, requer uma preocupação obstinada e permanente com a redução de custos e a melhor alocação de recursos. No caso do setor público isso deve ser seguido à risca, pois a transparência dos gastos públicos deve ser uma premissa. A população exige cada vez mais que a divulgação dos gastos seja feita de forma clara e acessível a qualquer leigo.

O uso do método de custeio mais adequado para cada órgão agiliza a apuração dos custos e os torna mais precisos, principalmente para empresas que precisam precificar seus produtos ou serviços. Em algumas organizações é normal o trabalho com reduzidas margens de lucratividade. Nas empresas públicas pesquisadas o lucro zero é muito explanado, exigindo um controle preciso não só dos custos, mas da margem de contribuição de cada serviço, análise do mix de serviços, prazos de compra e venda etc.

A contabilidade de custos pode ser considerada um subsistema da contabilidade gerencial. Desde que, alinhada à estratégia da organização, torna-se uma poderosa ferramenta de apoio à decisão, além de orientar para o atendimento das exigências legais de ordem social ou tributária.

A contabilidade de custos dispõe de diversos métodos e sistemas para apurações precisas dos custos, como o custeio por absorção, variável, ABC entre outros. Porém, para o êxito de qualquer empresa, seja pública ou privada, a escolha do melhor método, depende do ramo que a empresa atua, do número de produtos que ela fabrica ou serviços que presta, do grau de complexidade de cada produto ou serviço, enfim, de uma série de fatores que determinarão o melhor método.

### **1.1. Problema**

A contabilidade de custos tem por principal função identificar, analisar e traduzir os custos dos produtos fabricados, dos serviços prestados e do estoque. Isso tudo nos diversos segmentos da organização. Ela pode ser um instrumento preciso para o processo de tomada de decisões e emprego dos recursos para a produção.

A ausência da contabilidade de custos ou a implantação de métodos não adequados pode ser danosa para qualquer organização, causando elaborações de estratégias equivocadas, manutenção errôneas de estoque, inexactidão dos cálculos de custos, falta de compreensão dos fatos ocorridos dentro da empresa.

O adequado emprego de técnicas de custeio pode contribuir diretamente para solução de alguns destes problemas. Sendo assim, surgiu o seguinte questionamento:

Quais os métodos de custeio utilizados nas empresas do setor público?

## **1.2. Objetivo**

### **1.2.1. Objetivo geral**

Este estudo pretende identificar os métodos de custeio utilizados em empresas do setor público.

### **1.2.2. Objetivos específicos**

- Identificar e analisar os métodos de custeio mais utilizados no setor público;
- Citar as vantagens e desvantagens desses métodos e suas limitações;
- Verificar os aspectos legais sobre apuração de custos;
- Pesquisar o histórico da implementação da apuração de custos nas empresas pesquisadas.

## **1.3. Justificativa**

Um desafio permanente dos administradores públicos no Brasil diz respeito à apuração analítica de custos das diversas esferas do governo. Kohama (2006) afirma que vem se buscando ao longo dos tempos uma diminuição da atuação do governo nos diversos segmentos da economia do país, deixando que de uma forma de livre concorrência o mercado (iniciativa privada) se ajuste à demanda por

serviços.

A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 4) complementa afirmando que o “desafio que hoje se impõe ao Setor Público é avançar em novas frentes de aperfeiçoamento da gestão, visando melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, sem perder de vista os avanços alcançados na área fiscal”.

Ainda segundo a Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 3), “o Governo Federal desenvolveu nos últimos 25 anos, com inegável sucesso, esforços intensos no sentido da implantação de instrumentos de gestão das contas públicas, tendo como foco prioritário o controle e o desenvolvimento”.

A contabilidade de custos se transformou nas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros, em importante arma de controle e decisão gerencial, conforme relatam Andrade e Souza (2008, p.1), para “atender as necessidades da gestão em conhecer os custos dos recursos empregados ou a empregar nas atividades-fim e nas atividades-meios é o problema da contabilidade de custos”.

A comparação dos diversos métodos de apuração de custos, surgiu após constatar a necessidade de saber como as empresas públicas realizam suas apurações e o porquê da adoção de um método e não de outro.

Outro ponto forte que pesa sobre o desenvolvimento deste trabalho, diz respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, (BRASIL, 2000), que estabelece à administração pública uma obrigatoriedade de manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias também dispõe de normas relativas ao controle de custos.

Frente a este cenário, o presente trabalho pretende contribuir para uma futura análise do método de apuração dos custos, tornando-a mais eficaz, pois é de fundamental importância que uma empresa saiba o quanto custa seu serviço. A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 4) confirma essa importância dizendo que “é fácil perceber que a utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão”.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. Contabilidade de custos

A contabilidade se divide em diversos ramos, entre eles, a contabilidade de custos, que auxilia de uma forma precisa decisões gerenciais, porém há uma diferença grande entre a contabilidade gerencial e de custos, como relata Horngren e Foster:

A contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiras bem como outros tipos de informação que ajudam os gerentes a atingir as metas. A contabilidade financeira se concentra nos demonstrativos dirigidos ao público externo que são guiados pelos princípios contábeis geralmente aceitos. A contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. (HORNGREN; FOSTER, 2000, p.02).

Entende-se que a contabilidade de custos passa a ser um subsistema da contabilidade gerencial, que por sua vez é um subsistema da contabilidade geral, sendo a contabilidade financeira influenciada pelos dois. A figura abaixo é uma forma mais clara de entender essa subdivisão entre contabilidade de custos, gerencial e financeira.

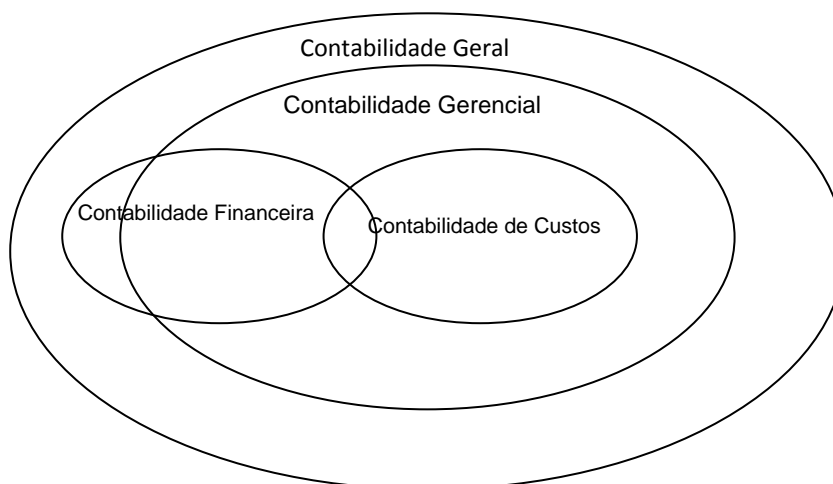


Figura 1 - Posição da contabilidade de custos dentro da contabilidade geral  
Fonte: Horngren e Foster (2000, p. 4)

Existem outros conceitos de custos como relatam Horngren e Foster (2000, p.19), “os contadores normalmente definem custos como um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”.

Padoveze (2004, p.312) define custos como “os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos”.

Já Neves e Viceconti (2000, p.12), em suas terminologias, nos dizem que custos é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção”.

## **2.2. História da contabilidade de custos**

Existem indícios que a mais de 5000 anos a.C. o homem já considerava fundamental apurar os seus custos segundo relata Silva.

Na cidade de Ur, na Galileia, onde viveu Abrão, personagem bíblico citado no livro do Gênesis, encontra-se em escavações, importantes documentos contábeis, tabelas, de escrita cuneiforme, onde estão registradas contas referentes à mão-de-obra e materiais, ou seja, custos diretos. (SILVA, 2003, p.7).

Porém o real desenvolvimento da contabilidade de custos segundo Cogan (1999) foi na era mercantilista, que por sinal estava bem estruturada para servir os interesses da época, assim novos questionamentos surgiram principalmente com a revolução industrial no final do século XIX, onde começou a necessidade de mensurar os estoques e um princípio de precificação começava a surgir. Os valores dos fatores de produção passaram a compor o custo dos produtos que por sua vez compunha o preço final. A contabilidade de custos começa aí a mostrar sua importância, já auxiliando no desempenho das funções gerenciais.

Com o passar dos anos as técnicas de apuração de custos se aperfeiçoaram. Silva (2003) cita alguns marcos como a linha de produção em “T” de Henry Ford em 1920, que apurava os custos no chão de fábrica, sem muitas dificuldades, pois, a pouca diversidade de produtos facilitava essa apuração.

Silva (2003) ainda destaca o fim da II Guerra Mundial no contexto histórico do aperfeiçoamento da apuração de custo, pois, o Japão derrotado precisava voltar a ser a mesma potência que era antes da guerra. Entra o “toyotismo” que veio a substituir o “fordismo”. Com o objetivo de produzir em pequenos lotes e mesmo assim obter lucro. Isso mudou completamente a organização, pois os trabalhadores

precisaram se qualificar e aprender não apenas uma função, como na linha de montagem da Ford, mas aprender diversas funções. Os Estados Unidos continuavam apegados aos modelos tradicionais, perdendo espaço para os japoneses. A partir dos anos 70, os americanos começaram a estudar mais a fundo os modelos japoneses, para conseguir fazer frente aos produtos japoneses que já superavam os americanos.

### **2.3. Novas estruturas de custos**

Durante todo o século XX, a estrutura de custos se modificou completamente. Segundo Cogan (1999), no início dos anos 70, os custos diretos representavam quase a totalidade dos custos das empresas, os indiretos pouco significativos, eram rateados por critérios simplistas, 30 décadas depois esse cenário mudou. Em empresa com alto grau de automação, essas despesas podem atingir até 70% dos custos. Por outro lado existia pouca diversidade de produtos e métodos de calcular os custos simplistas, o que levava a uma imprecisão. Porém, atualmente existem métodos e técnicas mais precisas e o aumento do mix de produtos e serviços oferecidos pelas empresas acabou por aumentar ainda mais os custos indiretos.

Frente a essa nova realidade, a contabilidade de custos teve de se adaptar, criando novos métodos de apuração de custos, aperfeiçoando os tradicionais e conseguindo alocar com o máximo de precisão todos os custos.

Andrade e Souza (2008) relatam a evolução do papel da informação contábil dentro de uma empresa, facilitando o desenvolvimento e a implementação dos objetivos gerenciais através da evolução, ao longo do tempo, do perfil do profissional de contabilidade que deve estar integrado ao planejamento, estratégia, tática e operacionalidade da empresa para, conhecer as metas, gerar informações que auxiliem a gestão na tomada de decisão.

### **2.4. Classificação dos custos quanto à apropriação aos produtos ou serviços**

Popularmente utilizam-se várias denominações para um mesmo conceito,

tornando assim confuso o entendimento de idéias cuja diferenciação é bastante sutil.

Torres (1975) classifica os custos de uma empresa seguindo dois critérios, a participação direta ou não dos custos na formação do produto ou serviço, sendo esse classificado em direto e indireto e a variação do custo com o número de unidades produzidas ou vendidas, classificado em variável e fixo.

Para que haja uma comunicação adequada das idéias é imprescindível que os conceitos e significados dos termos utilizados na contabilidade de custos tenham o mesmo entendimento. Neste sentido, relacionam-se a seguir as nomenclaturas mais utilizadas.

#### **2.4.1. Custos diretos**

Martins (2006) considera que os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo, não se faz necessário qualquer critério de rateio, ou seja, pode ser alocado com 100% de certeza. São exemplos de custos diretos a matéria-prima do produto, a mão-de-obra utilizada diretamente na produção, custos promocionais por produto, etc.

#### **2.4.2. Custos indiretos**

Martins (2006) considera que os custos indiretos são os custos que não podem ser diretamente alocados aos produtos, dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados. Exemplo: alugueis, gastos com limpeza, depreciação, etc.

Oliveira e Perez (2000) afirmam que se a empresa produz apenas um produto, todos os seus custos são diretos.



### 2.4.3. Custos fixos

Os custos fixos são aqueles que se mantêm constantes, independente do volume de produção. Torres (1975, p. 8) observa que “são aqueles que independem (até certo ponto) da variação do volume de produção ou de vendas. Isto é, sua existência decorre da necessidade de tarefas”. Como exemplos podemos citar os materiais de escritório, salários, impostos que não depende da produção como IPTU, IPVA etc.

Martins (2006) identificou que devido à sua própria definição, o custo fixo é constante, entretanto o custo fixo unitário é sempre decrescente, conforme o gráfico abaixo, pois quanto maior for o volume de produção, menor será esse custo unitário, isso porque os custos fixos são divididos entre as unidades produzidas.

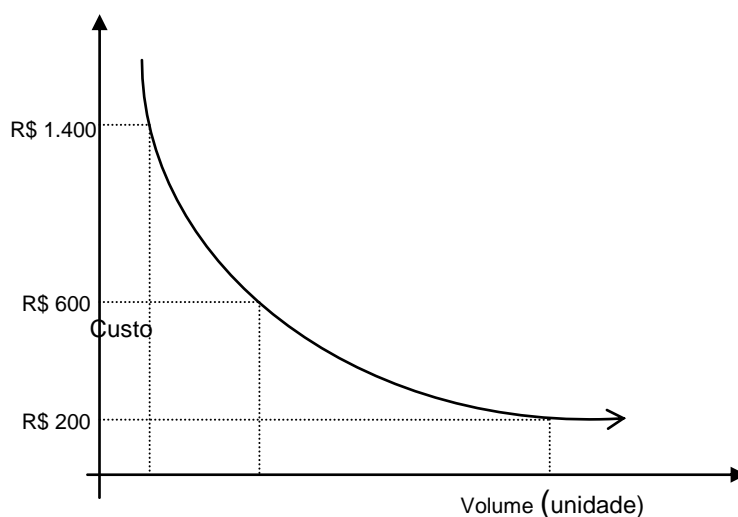


Gráfico 1 – Custo unitário fixo.

Fonte: Torres. (1975, p. 8)

### 2.4.4. Custos Variáveis

Os custos variáveis são aqueles que os valores sofrem alterações em função do volume de produção, ou seja, segundo Torres (1975, p. 8), “sua existência decorre da operação direta de produção ou de vendas; se não ocorrer a produção ou a venda do produto, esses custos não existem”. Exemplo desse tipo de custo é a matéria-prima utilizada na produção, material de embalagem, comissão

dos vendedores etc.

Martins (2006) assume que os custos variáveis são diretamente proporcionais à quantidade produzida, o que implica que o custo variável unitário seja fixo (constante), como representa o gráfico abaixo.

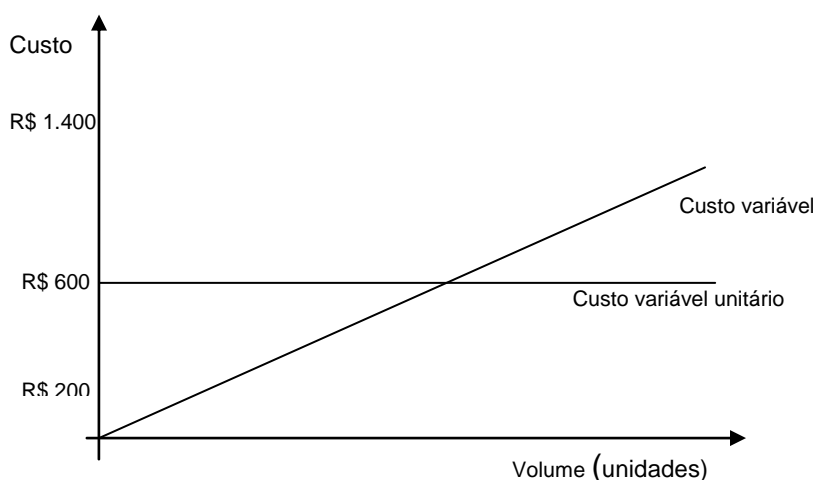


Gráfico 2 – Custo unitário variável.

Fonte: Torres. (1975, p. 9)

#### 2.4.5. Custos semivariáveis e semifixos

Torres (1975) explica que os custos semivariáveis são aqueles que variam com o nível de produção, mas que têm uma parcela fixa existente mesmo que não haja produção. A conta de energia elétrica da fábrica é um bom exemplo, pois mesmo que não haja consumo, a concessionária cobra uma taxa.

Os semifixos, ainda conforme Torres (1975) são aqueles que são fixos numa determinada faixa de produção, mas que variam se houver uma mudança desta faixa, como exemplo podemos citar a necessidade de supervisores de produção, se um supervisor consegue atender uma demanda de até 20 unidades, acima disso irá precisar de mais supervisores, como demonstra o gráfico abaixo.

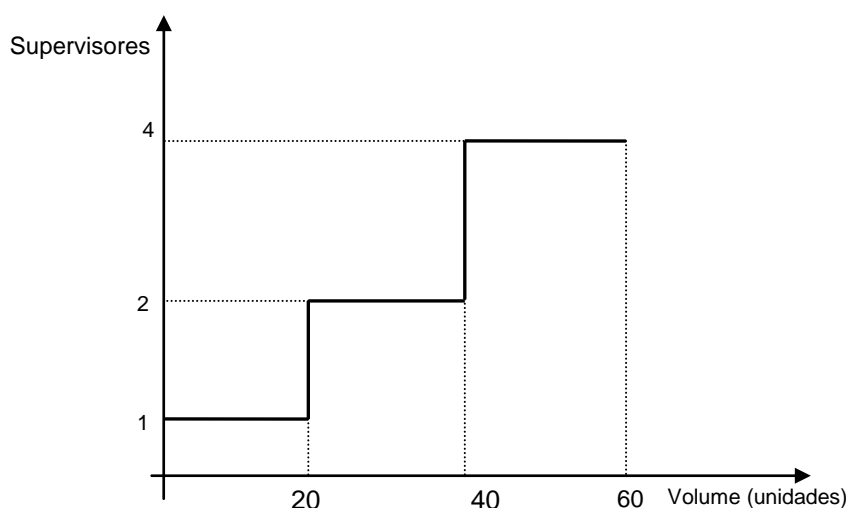


Gráfico 3 – Custos semifixos.

Fonte: Torres. (1975, p. 9)

## 2.5. Método de custeio baseado em atividade (ABC)

Todas as mudanças na estrutura da composição dos custos, as pressões para reduzi-los, criou condições para o surgimento de técnicas voltadas para a mais precisa alocação dos custos indiretos que cada produto consome. Rateios simplistas pregados pelos métodos tradicionais já não são mais suficientes. Esse desafio fez surgir o custeio baseado em atividade ou ABC, do inglês *Activity Based Cost*. Horngren e Foster (2000, p. 45) afirmam que o método “ABC é um dos mais bem sucedidos, pois aloca os custos indiretos de uma forma precisa”.

Neves e Viceconti (2000) relatam que o custeio ABC surgiu após o aumento dos custos indiretos nas atividades fabris, durante a revolução industrial os custos indiretos tinham pouca influência no custo total, ou seja, qualquer má alocação destes custos não influenciariam muito. Oliveira e Perez (2000) destacam o fenômeno do surgimento da grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta para justificar o surgimento do ABC.

O ABC não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, não apura custos para a elaboração de balanços e demonstração de resultados, é um método que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as rotas de consumo. Neves e Viceconti (2000, p.129), confirmam, “no custeio ABC, o objetivo é rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Os custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados.”.

Além disso, é preciso uma melhoria constante dos processos produtivos e eliminações de desperdícios, Oliveira e Perez (2000) destacam o custeio ABC como o melhor para encontrar processos que resultem em desperdícios, permitindo identificar as atividades que não agregam valor, aumentando a lucratividade.

### **2.5.1. A idéia básica do ABC**

O ABC procura amenizar as distorções provocadas por rateios, muitas vezes necessários aos sistemas tradicionais de apuração de custos. Cogan nos trás um conceito interessante sobre esse sistema de apuração de custos.

A premissa básica do ABC é tratar os custos indiretos como se fossem diretos, por meio da análise de suas atividades. Como consequência do ABC, surgiu a possibilidade de se melhorar/reduzir os custos das atividades dos processos que atravessam a empresa. (COGAN, 1999, p. 47).

Neves e Viceconti (2000, p.129) afirmam que “o pressuposto do ABC é que os recursos (fatores de produção) da empresa são consumidos pelas suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos são consequência das atividades efetuadas pela empresa”.

A idéia básica do ABC é tomar os custos das diferentes atividades realizadas na empresa e entender o seu comportamento, encontrando bases sólidas que representem as relações entre as atividades desenvolvidas e o produto.

Primeiramente é necessário mensurar os custos diretos que envolvem o produto ou serviço. Cogan (1999, p. 48) atribui como a “primeira ação é verificar se existem custos dedicados integralmente as atividades e/ou produtos, ação essa conhecida por alocação direta.

A atribuição dos custos às atividades é o segundo passo e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente é necessário fazer o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes este resultado. Verificam-se como os portadores finais de custos consomem serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

### 2.5.2. Os direcionadores de custos

Tendo em vista que parcela crescente dos custos está localizada nas atividades indiretas, Martins (2006) explica que uma forma de auxiliar a gestão dessas atividades é custeá-las e, em seguida, fazer a identificação dos seus custos com os produtos, na pressuposição de que determinados produtos consomem mais ou menos de determinadas atividades.

Desta forma, Padoveze (2004) exemplifica, a fim de operacionalizar o método de custeio baseado em atividades, procurou instituir a relação entre atividade e produtos, utilizando-se dos direcionadores de custos ou Cost Drivers. A Figura 2 abaixo demonstra mais claramente como os direcionadores de custos entram no método ABC.

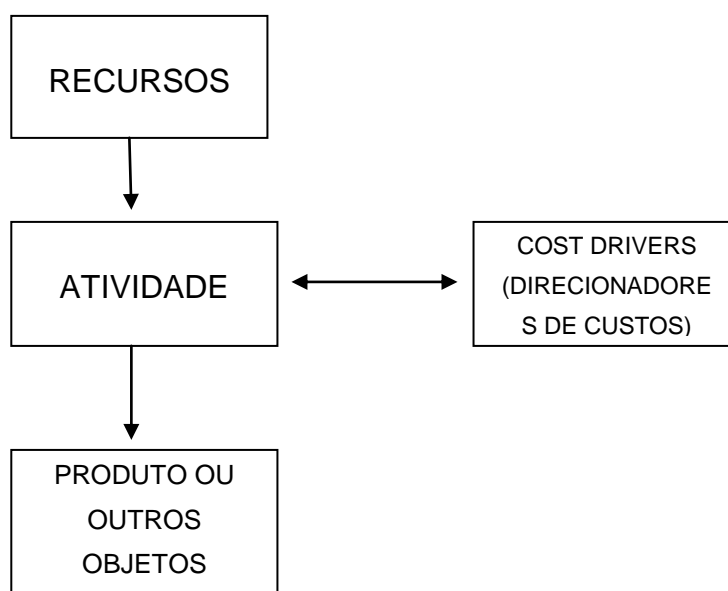


Figura 2 - Visão conceitual resumida do custeio ABC.  
Fonte: Padoveze (2004, p.359)

Um direcionador de custo pode ser qualquer coisa, como tamanho, complexidade com que é feito o produto, acabamento, entre outros. Um fator de peso é designado a cada direcionador, mostrando a magnitude adequada de como isto afeta o custo. Oliveira e Perez (2000, p.175) definem direcionador de custo como “o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”.

Padoveze (2004) traça a diferença fundamental entre os principais sistemas de custeio tradicionais e o ABC, dizendo que é a forma como os custos indiretos são tratados. Os sistemas tradicionais atribuem peso baseado em trabalho, o ABC atribui peso baseado nos direcionadores de custos.

Existem ainda subdivisões desses direcionadores de custos que tem finalidades diferentes, como afirma Neves e Viceconti.

Atribuição dos custos às atividades, quando não puder ser efetuada diretamente, deve ser feita através da utilização dos direcionadores de recursos, que são indicadores da forma como as atividades consomem os recursos produtivos.

Já a atribuição dos custos, alocados inicialmente às atividades aos produtos é efetuada com o uso dos direcionadores de atividades, que são indicadores de quanto os produtos consomem das atividades. (NEVES; VICECONTI, 2000, p.129).

### **2.5.3. Aplicações, vantagens e desvantagens do ABC**

A aplicabilidade do ABC vem se mostrando cada vez mais objetiva, sendo muito utilizada nas empresas, Nakagawa (1994) exemplifica diversas aplicações:

- Obter uma análise estratégica de custos. Conhecendo os custos, o administrador pode viabilizar ações estratégicas;
- Gestão e processos de qualidade total. O ABC busca o contínuo aperfeiçoamento e a eliminação de todas as formas de desperdício;
- Reengenharia de produtos e processos. Cria-se um ponto de ruptura, a partir do momento em que se aplica o ABC, iniciando um movimento de mudança de projetos;
- Elaboração de orçamento com base em atividades. Seguindo os conceitos básicos do custeio ABC obtém-se um orçamento baseado em atividades;
- Pricing. O ABC vem sendo utilizado para esse tipo de estratégia, que corresponde ao “colocar preços” nos produtos;
- Decisões sobre terceirização. Nesse caso o ABC tem a função de dar o adequado suporte;
- Logística. Muito aplicado nos processo de “Just in Time”. Muitas vezes de pequena proporção, porém, que pode fazer a diferença. Padoveze (2000)

defende a aplicação do modelo ABC em todas as empresas que utilizam o Just in Time, pois o ABC enfoca as atividades enquanto que o Just in Time pode reduzi-las eliminando desperdícios.

O custeio ABC, mesmo sendo um dos mais vantajosos, para a apuração dos custos indiretos, apresenta alguns casos onde a alocação se torna difícil. Cogan (1999) nos trás três passos para a alocação de recursos: primeiramente a verificação se o custo é direto, caso não seja, o segundo passo é a alocação com base causal ou de atividade e o terceiro passo caso os dois anteriores tenham falhado, é o enquadramento tendo o volume como base. Porém o segundo e o terceiro passos podem apresentar falhas, como baixa dificuldade de medição, baixa disponibilidade de dados e alta dificuldade de quantificação ou até baixa relação com as causas básicas.

Cogan (1999, p. 39), destaca que “problemas que ocorrem na prática e que podem dificultar a identificação precisa dos custos mesmo com o custeio ABC”. A seguir seguem as principais vantagens do custeio baseado em atividade:

- Informações gerenciais mais fidelizadas, por meio da redução de rateios;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Identifica, de forma mais transparente, onde os itens estão consumindo mais recursos;
- Identifica os custos de cada atividade em relação aos custos totais da empresa;
- Melhora nas decisões baseadas no custo do produto;
- Facilita a implantação de controles de qualidade total;
- Fácil ligação entre a estratégia corporativa e as tomadas de decisões operacionais;
- Melhora a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviços;
- Facilidade de eliminação dos desperdícios;
- Indica as origens dos custos através da identificação dos geradores de custos;
- O completo monitoramento facilita as melhoras na rentabilidade;
- Possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao

produto.

Como principais desvantagens podemos citar:

- Gastos elevados para a implantação;
- Alto nível de controles internos a serem implantados;
- Necessidade de revisão constante;
- Muitas informações necessárias são de difícil extração;
- Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- Custear os produtos através de cadeias de atividades que correspondem somente ao quadro atual, ignorando como será;
- O ABC atribui todos os custos indiretos aos produtos sem preocupação quanto à legitimidade dos custos em termos estratégicos;
- Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação.

#### **2.5.3.1. Distorções do sistema de custos ABC**

Ancelevicz e Khoury (2000) identificaram três distorções na apuração dos custos pelo método ABC: Agregação, onde os custos são agrupados em atividades heterogêneas com o objetivo de se utilizar uma única taxa de rateio (direcionador de custo).

A distorção de especificação, quando o método utilizado para identificar os custos dos produtos não refletem demanda requerida nos recursos pelos produtos. Os sistemas de custos costumam utilizar direcionadores de custos baseados em volumes de produção, tais como horas e mão de obra direta ou horas/máquinas, esse “erro” irá ocorrer quando um produto exigir recursos que não variem proporcionalmente ao volume produzido.

A distorção de medição ocorre quando os custos das atividades apresentam erros de alocação no primeiro estágio. Como a realização de entrevistas subjetivas para estimar o tempo gasto nas atividades.



## 2.6. Custeio direto

Preocupações constantes para definir o melhor método de apuração de custos levaram a um sistema de boa aplicação, o método de custeio direto. Schoeps (1992) destaca este método por “proporcionar maior flexibilidade nas decisões de fixação de preço, o que é crucial nas situações de resistência de compradores aos preços ofertados. É um instrumento tanto para manter a competitividade como para enfrentar uma recessão”.

Segundo Martins (2006), o custeio direto, também conhecido como custeio variável, considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos diretos ou indiretos. Os custos fixos, que existem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção, mas sim como despesas, sendo lançados diretamente contra o resultado do período. Lembrando que, segundo Neves e Viceconti (2000, p.11), despesa é o “gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receita.”

Segundo Martins (2006, p.198) “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

Horngren e Foster discordam sobre o uso da expressão custeio direto como sinônimo de custeio variável.

Algumas empresas empregam a expressão custeio direto para descrever o método de custeio do estoque que nós chamamos de custeio variável. Custeio direto é uma designação infeliz, por dois motivos: (1) o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variável. Quaisquer custos de fabricação fixos diretos e quaisquer custos diretos que não sejam de fabricação (como marketing) não são considerados para a avaliação do estoque; (2) o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricação diretos, mas também alguns custos indiretos (custos indiretos de fabricação variáveis). (HORNGREN; FOSTER, 2000, p. 212).

E Padoveze acrescenta.

A nomenclatura correta é custeio variado, porque esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos. (PADOVEZE, 2004, p.333).

Neves e Viceconti (2000) destacam que cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo, mas a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável, que é chamado de margem de contribuição, contribui tanto para a absorção dos custos fixos, como para a obtenção do lucro total da empresa. Neste caso, a análise do lucro da empresa é feita não com base nos lucros unitários dos produtos, mas sim com base na margem de contribuição de cada produto a fim de absorver os custos fixos e formar o lucro total da empresa.

Martins (2006) ressalta que o custo direto, na qual faz questão de chamar de variável, nasceu a partir das desvantagens do custeio por absorção, principalmente em função da apropriação dos custos fixos aos produtos. Além destes custos serem na maioria repetitivos. Porque não se deixar de apropriá-los aos produtos, tratando como se fossem despesas.

### **2.6.1. Vantagens e desvantagens do custeio direto**

Como vantagens Padoveze (2004) cita as seguintes:

- Impede que aumentos de produção que não correspondem a aumento de vendas distorçam o resultado. Os custos fixos são abatidos diretamente do resultado, o aumento de produção desvinculado do aumento de vendas não provoca qualquer alteração no lucro líquido da empresa;
- E um dos melhores métodos para tomada de decisões dos administradores. A análise do lucro é feita com base na margem de contribuição de cada produto. Deixando claro esta margem;
- Otimização dos resultados operacionais da empresa com base na identificação do mix mais adequado de vendas;
- O lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- Simplificação nas operações de custos, eliminando rateios de custos fixos de produção, além dos dados serem de fácil obtenção através dos sistemas

contábeis.

Como desvantagens Padoveze (2004) cita:

- O custeio direto não é aceito pela fiscalização, necessitando de ajustes contábeis. O custeio direto fere os princípios contábeis, em especial os princípios de realização das receitas, de confrontação e da competência. Estes princípios estabelecem que os custos associados aos produtos só podem ser reconhecidos à medida que estes são vendidos.
- Dificuldade quanto à definição dos custos de comportamento efetivamente variáveis, pois existem os custos semivariáveis e semifixos;
- Apuração de resultados não coincidente com aqueles da natureza contábil apresentados aos acionistas.

## **2.7. Custeio por absorção**

O custeio por absorção, também conhecido como custeio pleno. Segundo Martins (2006), consiste na apropriação de todos os custos de produção (diretos e indiretos) aos produtos elaborados no período. Os custos indiretos são atribuídos aos produtos via rateio.

É feita a distinção entre custos e despesas, sendo as despesas jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos irão compor o custo de produtos vendidos.

Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

Neves e Viceconti definem custo por absorção como sendo:

Um processo de apuração de custos, cujo objetivo é ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais. (NEVES; VICECONTI, 2000, p. 33).

Já Horngren e Foster (2000, p. 211), definem custo por absorção como sendo um “método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação,

variáveis ou fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação”.

A figura 3 demonstra o esquema básico a ser seguidas no custeio por absorção:

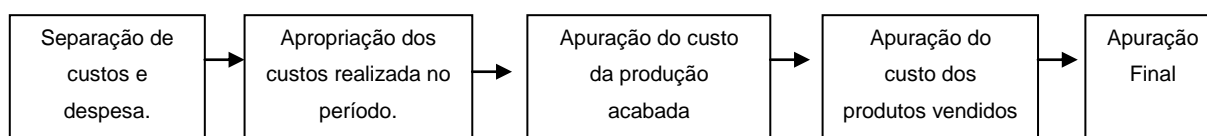


Figura 3 - Esquema básico do custeio por absorção  
Fonte: Horngren e Foster (2000, p.215).

### 2.7.1. Vantagens e desvantagens do custeio por absorção

Como principal vantagem do custeio por absorção esta o fato de ser o único aceito para efeito fiscal, pois segundo Neves e Viceconti (2000), atende aos princípios contábeis:

- Da realização da receita: ocorre a realização da receita quando da transferência do bem ou serviço vendido para terceiros;
- Da confrontação: os custos devem ser reconhecidos à medida que são realizadas as receitas que ajudam a gerar;
- Da competência: as receitas, despesas e os custos devem ser reconhecidos no período em que ocorrerem seu fato gerador.

O custeio por absorção é o método mais comum utilizado para fins de relatórios externos. Horngren e Foster (2000) afirmam que os custos de fabricação e os administrativos devem ser considerados como custos para avaliação dos estoques. Nos relatórios externos para os acionistas, as empresas em todo o mundo tendem a seguir o princípio contábil de que todo custo indireto de fabricação é inventariável.

Martins (2006) destaca como a principal desvantagem desse método a falha como instrumento gerencial de tomada de decisão, pois tem como premissa básica os rateios dos custos indiretos, que apesar de aparentarem uma lógica, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Também Martins (2006) cita como desvantagem a distorção que ocorre caso um custo seja lançado como despesa ou uma despesa lançada como custo.

Outra desvantagem segundo Horngren e Foster (2000) é a possibilidade de elevar artificialmente os custos de alguns produtos e os critérios de rateio são arbitrários, portanto nem sempre justos.

## **2.8. Os custos e a legislação**

Existem, no âmbito federal, diversas leis e decretos que fazem referência aos custos, porém nada específico ou direto, impondo o método de custos que as empresas públicas devam utilizar. Oliveira e Perez nos lembram que:

Para atender à legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, as funções da contabilidade de custos tornaram-se mais abrangentes, pois o fisco, por meio de legislação específica, passou a exigir, dentro de certas características, que a empresa mantenha um sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. (OLIVEIRA E PEREZ, 2000, p.21).

Recentemente, a Secretaria de Orçamento Federal (2008) lançou um documento de ordem pública com orientações sobre as informações geradas pelos custos do Governo Federal.

A lei 4320, de março de 1964, (BRASIL, 1964 a), em seus artigos 84, 85 e 99 trata da determinação dos custos para fins de acompanhamento do orçamento e conhecimento patrimonial, porém voltados para os serviços públicos industriais. Essa lei é a primeira referência legislativa, no sentido de obrigar a administração pública a calcular seus custos

O decreto lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967) que “dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências.”, em seus artigos 14 e 30 dispõe sobre os custos, porém o artigo 79 desta mesma lei afirma de forma mais clara que a “contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Mais uma vez sem impor qualquer método de apuração de custos.

Em 1986, foi publicado o Decreto 93.872 (BRASIL, 1986) que estabelecia

em seu artigo 137 que “a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Podemos notar que o texto somente acrescenta as palavras projetos e atividades em complemento a Lei 200 de 1967.

A Lei de responsabilidade fiscal, lei 101 de 4 de maio de 2000, (LRF), (BRASIL, 2000) cita em seu artigo 50º, alínea 3º, o seguinte: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Essa lei contém mais de 27 páginas sendo que somente esse artigo citado acima faz referência a custos. Indo mais além, podemos dizer que em toda a legislação brasileira essa é a referência mais clara sobre os sistemas de custos. A Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 8) complementa, “a implementação de sistemas de custos têm a finalidade de atender à legislação vigente, especialmente os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Desta forma podemos concluir que cada órgão pode optar pelo melhor sistema que lhe convir.

A Lei 11768 de 2008 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), (BRASIL, 2008), em seu artigo nº 21 descreve sobre o controle dos custos.

Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na Lei Orçamentária de 2009 e em créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo. (BRASIL, 2008).

### **2.8.1. Princípios contábeis aplicados na análise de custos**

A fundamentação contábil é gerida pelos seus princípios, que foram sendo desenvolvidos e estruturados ao longo do tempo. Martins (2006) cita os princípios que são seguidos na contabilidade de custo: Realização das receitas de vendas; competência e confrontação; consistência; custo histórico com base de valor; materialidade ou relevância. Estes princípios são melhores descritos abaixo, através do (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1993) e do próprio Martins:

- Realização das receitas de venda – reconhece as receitas de vendas no momento em que os produtos, mercadorias e serviços vendidos estão à

disposição dos clientes através de notas fiscais ou contratos;

- Competência e confrontação – reconhece as despesas e os custos. Os resultados operacionais são obtidos através do confronto entre as receitas e os custos mais as despesas.
- Consistência – prevê a homogeneização de procedimentos adotados com relação a registros de dados a fim de não prejudicar a análise comparativa de custos.
- Custo histórico com base de valor – os registros contábeis devem levar em consideração os valores originais, históricos ou de compra de determinado bem.
- Materialidade ou relevância – para o registro, análise e tomada de decisões é de suma importância que se utilize à lógica e o bom senso. Muitas vezes as empresas tratam da mesma forma o controle de estoque e a análise das variações de custos, tanto para valores relevantes, como para valores irrelevantes.

### **2.8.2. Gestão de impostos**

Segundo Padoveze (2004) o sistema contábil tem como função o acompanhamento dos impostos gerados pela empresa. Já o sistema de custos tem a função de mensurá-los, principalmente os impostos que poderão ser recuperados, como o ICMS e o IPI.

Kohama (2006) afirma que o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados, sua alíquota é estabelecida pelo próprio estado, com exceção das mercadorias que se enquadram nos regimes especiais, onde o governo pode dar incentivo de diversas formas, como redução da base de cálculo, redução da alíquota, entre outros.

Cabe ao sistema de custos, conforme a Secretaria da Receita Federal (1978) estabelece através da Instrução normativa 51 de 1978, deduzir os impostos recuperáveis pagos na aquisição, porém, devem ser registrados em conta específica de ativo que representará um direito da empresa junto ao governo. Os demais impostos devem ser tratados como despesa ou custo conforme explica Padoveze.

Alguns impostos incidem diretamente sobre os custos ou despesas e sobre as receitas, e são contabilizados como adição desses custos, despesas ou receitas. Sua identificação em separado e relatórios de acompanhamento são necessários para verificar o impacto desses impostos sobre a estrutura de custos e receitas. (PADOVEZE, 2004, p.252).

A apuração dos impostos e sua contabilização é um dos pontos mais controversos da apuração, pois os impostos recuperáveis sofrem o risco de, em uma eventual inadimplência do cliente, não serem recuperados.



### **3. METODOLOGIA**

A metodologia visa mostrar o caminho para se chegar aos objetivos propostos anteriormente, definindo os critérios, métodos, instrumentos, procedimentos e técnicas a serem utilizados na realização do estudo bem como a veracidade dos fatos e a contribuição para a economia de tempo.

#### **3.1. Tipo de pesquisa**

Para a realização deste trabalho foram utilizados diversos meios de investigação. Bibliográfica, pois se recorreu a publicações didáticas a respeito da implementação e conceitos dos diversos métodos de custeio. Documental, uma vez que foram utilizados documentos reais e fontes de dados informatizados para os levantamentos necessários.

Quanto aos fins foi uma pesquisa qualitativa exploratória, pois este trabalho tem a finalidade de desenvolver e explicitar idéias relacionadas à forma de apuração de custos das empresas públicas. Foi também uma pesquisa descritiva porque descreveu as características de três empresas (Bacen, SERPRO e Embrapa) na qual foi investigado os métodos de apuração de custos.

#### **3.2. População e amostra**

Foi definido como tipo de amostra não probabilística por conveniência ou como chama Vergara (2000, p. 51) “amostra por acessibilidade”, uma vez que foi selecionados elementos da população com melhor facilidade de acesso por parte do pesquisador.

No Brasil não existe nenhuma legislação específica sobre a forma como os órgãos públicos devem apurar seus custos apenas citações dizendo que os custos devem ser apurados, ou seja, cada órgão pode realizar esta apuração da maneira que melhor lhe convir, sendo assim a população da pesquisa foi todas as entidades públicas que tenham uma apuração de custos próprios.

### **3.3. Instrumento**

Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, o instrumento de pesquisa que foi utilizado é um dos mais básicos: a entrevista, pois através dela conseguimos obter os principais dados sobre o método de apuração de custos da empresa pesquisada. Foi desenvolvido um roteiro com questões abertas, conforme apêndice A, sendo que foi semi-padronizado, pois teve um esquema básico, porém não rigoroso, adaptado ao decorrer da entrevista.

Para a pesquisa documental foi utilizado como próprio instrumento os futuros documentos disponibilizados pelas empresas que serão pesquisadas.

### **3.4. Procedimentos**

Inicialmente a entrevista com cada responsável pela apuração dos custos da empresa pesquisada foi individual, feita pelo próprio autor do presente trabalho, na qual foi destacado o método de apuração que a empresa utiliza para levantar seus custos, as formas de rateio, como são coletados os dados para esta apuração..

Como forma de registro destas entrevistas foram anotados os dados junto ao questionário que foi aplicado pessoalmente pelo autor.

### **3.5. Análise dos Dados**

Através dos dados coletados nas entrevistas conforme explicitado no item anterior foi feito a análise da forma de apuração dos custos de cada empresa pesquisada, levando em conta toda a literatura estudada. Por se tratar de um estudo qualitativo foi necessária interpretação individualizada da técnica usada em cada empresa, pois a partir daí foi desenvolvido todos os resultados e os objetivos propostos.

## 4. DISCUSÃO DOS RESULTADOS

Ao longo desta monografia se propôs uma pesquisa junto a empresas do setor público que tenham uma apuração de custos própria. Para tal, utilizou-se um roteiro de perguntas conforme apêndice A. Cabe ressaltar que cada empresa pesquisada mantém metodologias e sistemas de custos diferentes, portanto o roteiro era alterado conforme a necessidade.

Foram analisadas três empresas do setor público, Banco Central (Bacen), SERPRO, e a Embrapa. Cada empresa apresentou de sua forma toda a metodologia, histórico, critérios de rateio, sistemas, métricas e dificuldades enfrentadas para a implantação destes métodos.

### 4.1. Apuração de custos no Banco Central (Bacen)

Empresas do setor público vêm adotando cada vez mais práticas utilizadas na iniciativa privada, principalmente para melhorar a eficiência e eficácia no serviço público. A apuração de custos e técnicas como o *benchmarking* são cada vez mais utilizadas. Seguindo essa premissa mundial, criou-se a expressão *new public management*, ou nova administração pública, que descreve uma nova tendência mundial, adotada pelo banco central (Bacen), que visa principalmente dotar os gestores públicos de ferramentas capazes de melhorar sua capacidade gerencial.

#### 4.1.1. Breve histórico do Bacen e seu sistema de apuração de custos

O Bacen foi criado em 1964, com a promulgação da Lei nº 4595 (BRASIL, 1964 b) vindo substituir a Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), e absorver algumas funções do Banco do Brasil. A partir de 1985 teve início um processo de reordenamento financeiro governamental, onde a função de “banco dos bancos” foi gradativamente passada para o Bacen.

Em 1992 iniciou-se a adoção de um sistema de custos desenvolvidos pelos

próprios servidores do Bacen, depois de um planejamento estratégico. Porém por questões técnicas esse processo não foi levado adiante.

Em 1998, um novo encontro estratégico definiu o aperfeiçoamento administrativo como prioridade, sendo o sistema de custos uma delas. Deu-se aí a contratação da primeira consultoria para a definição do escopo do projeto. Por diversos motivos não houve muitos avanços até 2000 com a entrada em vigor da LRF (BRASIL, 2000), que obriga as empresas públicas dependentes a manter sistemas de custos.

Vindo a ser contratada uma nova consultoria para a elaboração das especificações que comporiam o sistema de custos. Com o auxílio de uma equipe interna que durante o projeto, estudou as metodologias de apuração de custos existentes e a legislação específica da matéria.

Em 2003 o processo foi concluído, tendo os trabalhos de desenvolvimento, implantação, testes e treinamento desenvolvidos neste período.

#### **4.1.2. Metodologia de custos do Banco Central**

Foram estudadas diversas metodologias antes da implementação do sistema de custos do Bacen, como: custeio por absorção, custeio direto, gecon, RKW e ABC.

Concluiu-se que o custeio baseado em atividade (ABC) era o mais indicado para o Bacen, por possibilitar a alocação das despesas administrativas aos produtos e serviços e permitir a mensuração dos custos que não agregam valor, contribuindo para a melhor análise dos processos de trabalho desta forma elimina desperdícios e aperfeiçoa o uso dos recursos orçamentários.

O modelo do sistema de custos desenvolvido para o Bacen ficou com três módulos: recursos, atividades e objeto de custos. Conforme Figura 4.

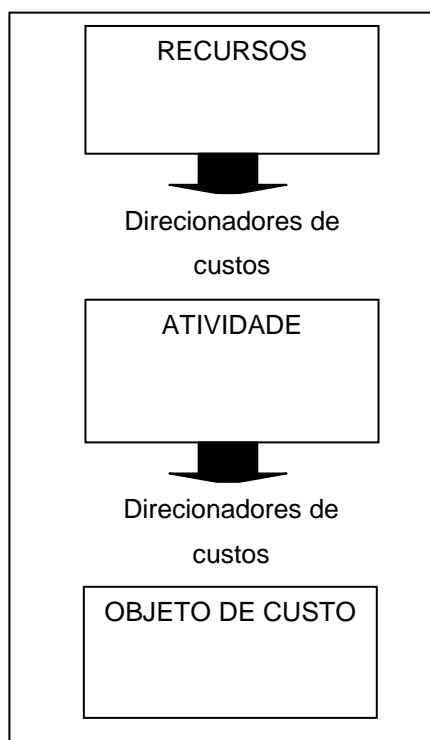


Figura 4 - Modelo do sistema de custos do Bacen  
Fonte: Banco Central do Brasil (2004, p. 14)

Os recursos são todos os gastos necessários para gestão e operação do negócio. Os direcionadores de custos do 1º estágio são medidores do consumo dos recursos pelas atividades que por sua vez nos apontam onde esses recursos são gastos, ou seja, a atividade é a combinação de diversos recursos que geram um determinado serviço. Em outras palavras, a atividade descreve o que uma empresa faz. Os direcionadores de custos de 2º estágio são medidores do consumo das atividades pelos objetos de custos. Os objetos de custos nos indicam em qual essa atividade foi gasta, ou seja, tudo o que a empresa deseja conhecer.

Os processos de negócio foram agrupados em macroatividades quando apresentavam finalidade semelhante. Em seguida foram definidos os seguintes macroprocessos do banco:

- Formulação e gestão das políticas monetária e cambial – A principal função de um Banco Central consiste em adequar o volume dos meios de pagamento à real capacidade da economia. Para isso, controla a expansão da moeda e do crédito e a taxa de juros.
- Regulamentação e supervisão do sistema financeiro nacional – O Bacen atua no sentido do aperfeiçoamento das instituições financeiras, de modo a zelar por

sua liquidez;

- Administração do sistema de pagamento brasileiro e do meio circulante – O monopólio de emissão de papel-moeda exercido pelo Bacen está regulamentado pela Constituição da República Federativa do Brasil através do artigo 164 (Brasil, 1988).

Esses macroprocessos são na verdade os serviços finais que o banco entrega e representam uma parte dos objetos de custos. Os objetos que seriam custeados pelo sistema, privilegiaram os macroprocessos, sendo que os processos de trabalho dos departamentos e as macroatividades foram relacionadas de forma a terem seus custos direcionados aos macroprocessos.

#### 4.1.3. Levantamento dos três módulos do modelo do sistema de custos

Contradizendo a metodologia ABC, a primeira fase do levantamento e análise, se deu com as atividades, onde foram encontradas mais de 3.000 atividades. A segunda fase foi o levantamento dos recursos, que foram definidos a partir do plano de contas do Bacen, onde foram identificados mais de 200 recursos. A terceira fase foi o levantamento dos objetos de custo, o qual foi mapeado 180 objetos de custo.

O esquema básico do modelo de custos do Bacen esta apresentado na figura 5.

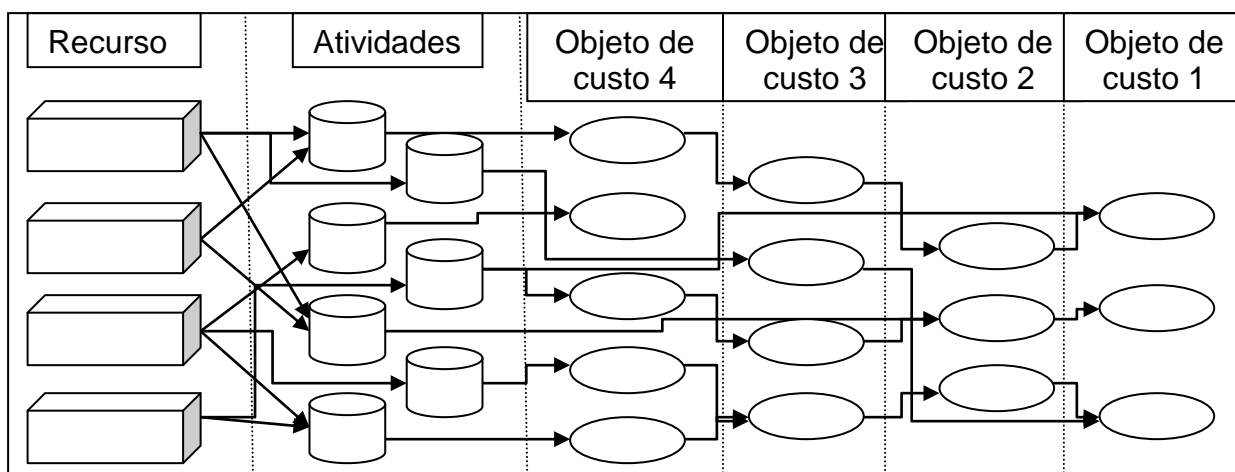


Figura 5 - Esquema básico do modelo d custos do Bacen  
Fonte: Banco Central do Brasil (2004. p. 20)

Podemos observar que as atividades podem ser direcionadas para qualquer nível dos objetos de custo.

#### **4.1.3.1. Levantamento e análise dos recursos**

Os dados dos recursos são extraídos dos diversos sistemas do Bacen, que são agregados diferenciadamente em cada sistema, podendo ser por regional, departamento ou por subunidade. Por utilizar o plano de contas do Bacen, os dados de recursos são obrigados a estar em consonância com o sistema contábil.

O passo seguinte foi o relacionamento destes recursos com as atividades que os consomem.

#### **4.1.3.2. Levantamento e análise das atividades**

O módulo de atividade agrega dois grandes grupos. O primeiro é um grupo chamado de despesas específicas que não são atividades propriamente ditas, porém estão neste módulo para respeitar as premissas do modelo ABC.

O segundo grupo compreende as atividades identificadas em cada unidade vindas do módulo de recursos, obtidos por meio dos direcionadores de primeiro estágio que distribuem os recursos pelas atividades.

Durante a análise das atividades, optou-se por utilizar a remuneração específica de cada servidor, diferentemente das outras empresas pesquisadas. Vale ressaltar que além do salário, encargos e benefícios do servidor, os custos referentes à depreciação dos equipamentos de informática utilizados pelo servidor, os materiais de consumo, o espaço físico ocupado, entre outros custos são diretamente alocados para o próprio servidor.

Uma especificidade do sistema de custos do Bacen, diz respeito à aferição de custos aos projetos, o que permite identificar os gastos de ações conjuntas desenvolvidas por áreas distintas, de forma temporária. Esses projetos são tratados

como atividades e recebem os custos dos servidores envolvidos na sua execução, podendo conhecer os custos de cada projeto específico.

#### **4.1.3.3. Levantamento e análise dos objetos de custo**

O módulo de objeto de custos recebe as informações vindas do módulo de atividades, o qual é distribuído em 4 níveis de agregação. Sendo o nível 4 os processos das unidades, o nível 3 o processo do Bacen, o nível 2 as macroatividades e o nível 1 os macroprocessos.

Adicionalmente aos 3 macroprocessos citados anteriormente, foram criados mais cinco objetos de custos de nível 1. O qual o banco achou necessário conhecer o quanto se gasta com cada um destes processos, que são os seguintes:

- Atendimento ao Tesouro Nacional;
- Administração de fundos e programas;
- Institucional;
- Aposentadoria;
- Afastados.

#### **4.1.4. Direcionadores de custo**

Os direcionadores de custo apropriam as atividades ou recursos aos objetos de custos ou às atividades. A seguir são listados alguns desses direcionadores:

- Metro quadrado (primeiro estágio);
- Apontamento de horas (primeiro estágio);
- Número de servidores por subunidade (primeiro estágio);
- Apontamento de horas (segundo estágio);
- Apropriação direta de atividades (segundo estágio).



Os direcionadores de primeiro estágio correspondem à apropriação dos recursos para as atividades. Os direcionadores de segundo estágio correspondem à apropriação das atividades aos objetos de custo.

Existem ainda os direcionadores de custos entre objetos de custos nos quatro níveis existentes.

#### 4.1.5. O sistema operacional

O sistema adquirido para operacionalizar este processo foi o *Oros Analytics*, mais tarde comprado por outra empresa, vindo a ser chamado de SAS. Sendo uma ferramenta utilizada em escala mundial.

Porém para o SAS conseguir realizar a leitura dos dados provenientes dos mais diversos sistemas, foi necessário criar um módulo de captura e consolidação de informações, o MCCI, criado pelos próprios analistas do Bacen.

Para o cálculo dos custos, as informações são exportadas para o Módulo de Informações Gerenciais (MIG), onde através da ferramenta Microstrategy são disponibilizadas para os gestores do banco. Este processo está melhor detalhado na figura 6.

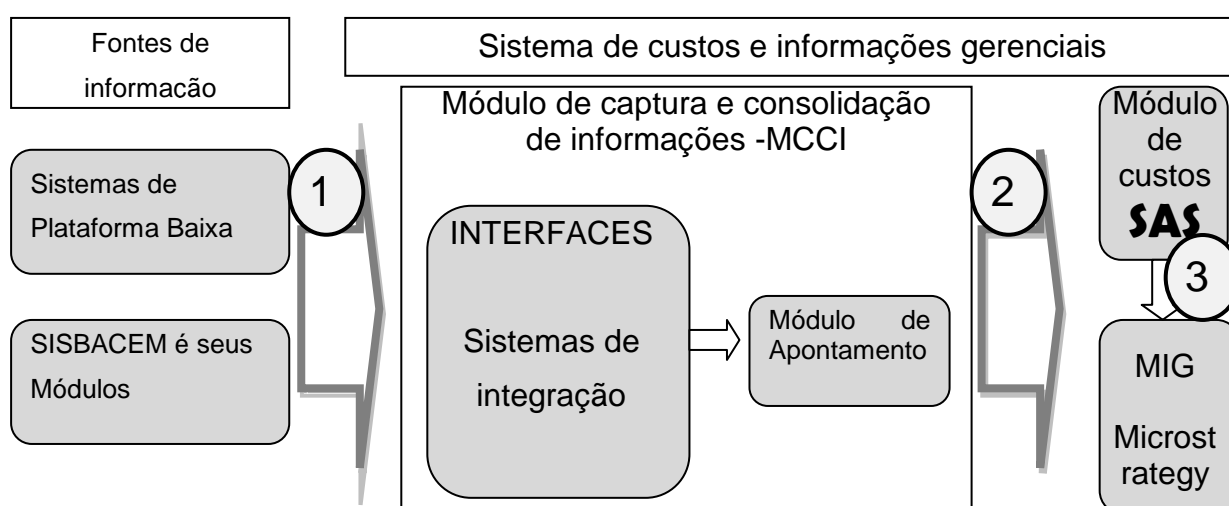


Figura 6 - Sistema operacional de apuração de custos do Bacen  
Fonte: Banco Central do Brasil (2004, p. 30)

Vale lembrar que o Bacen faz revisões freqüentes das atividades e dos objetos de custos em todas as unidades do banco.

#### **4.2. Apuração de custos do SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados.**

O Serpro, por sua ampla e notória experiência na prestação de serviços de tecnologia da informação - TI aos órgãos de governo, detém conhecimentos singulares que lhe permitem integrar soluções, bem como alcançar os objetivos dos seus clientes externos e internos. Nesse sentido a própria empresa desenvolve a maioria de seus sistemas internos, contribuindo efetivamente para racionalização e modernização de setores estratégicos.

##### **4.2.1. Breve histórico da empresa**

O Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO é uma empresa pública, vinculada ao Ministério da Fazenda. Possui sede em Brasília, conta com 10 regionais e 27 escritórios, mais de 10.500 funcionários. O SERPRO foi criado pela Lei nº 4516 de 1º de dezembro de 1964 (BRASIL, 1964 c), revogada pela Lei nº 5615 de 13 de outubro de 1970 (BRASIL, 1970) é regido por seu estatuto.

Com personalidade jurídica de direito provado, capital social totalmente subscrito e integralizado pela União, é integrante do orçamento de investimentos das estatais, é responsável por prover e integrar soluções, prestando serviços baseados na tecnologia da informação.

Enquanto o SERPRO era participante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, se esmerava nas elaborações de propostas orçamentárias e, quando necessário, de propostas de suplementações. Esses dispositivos eram suficientes para a obtenção dos recursos financeiros necessários para financiamento de suas atividades produtivas e de investimento..

O advento da saída do Orçamento Fiscal e Seguridade Social e ingresso no

Programa de Dispendio Global do DEST/MF, ocasionou dependência exclusiva dos recursos oriundos dos serviços prestados e faturados aos clientes.

Neste novo cenário, a relação com os clientes mudou, visto que foi necessário a incorporação aos preços das parcelas antes recebida do OGU. Além do aumento da carga tributária que também foi incorporada junto aos preços dos serviços prestados.

Nesse contexto, a gestão de custos passa a ter importância crucial para a continuidade dos negócios, visto as ameaças dos riscos financeiros que esta sujeito o SERPRO.

O sistema de custo é alimentado por dados de diversas áreas da empresa que, após serem tratados, são transformados em informações. Os alimentadores são também desenvolvidos pela própria empresa, como o SRH, SIAFI, SIARE entre outros.

#### **4.2.2. Metodologia de custeio do SERPRO**

A sistemática de custeio baseado em atividade (ABC) é utilizada pela empresa para sua apuração de custos. Esta metodologia foi adaptada para apurar custos por processos.

A metodologia básica do ABC agrega ações dentro de atividades, apurar os custos dessas atividades, identificar os centros de atividades e selecionar os direcionadores de custos. O SERPRO identificou que não era necessário se chegar a este grau de detalhamento. Deste modo aproveitou-se os conceitos mais abrangentes e adaptáveis à realidade de empresas públicas prestadoras de serviços.

O aspecto principal da apuração de custos do SERPRO é a apropriação dos custos reais, sendo determinados somente após o término da execução da produção/serviço prestado pela empresa.

O custo global é apurado em níveis de detalhamento por componente de custo (pessoal, equipamento, custo geral administrativo etc.) e nível de apropriação (direto próprio, indireto próprio e indireto), além de possibilitar a análise do

comportamento dos custos da estrutura instalada para execução dos serviços e gestão da empresa.

Para apuração do custo unitário de cada insumo, adotou-se o cálculo do custo unitário padrão, obtido através da divisão dos custos totais de cada centro de custo pela capacidade líquida de cada um. São identificáveis os custos unitários por centro de custo, pessoal, equipamentos além de poder ser segmentado por regional.

#### **4.2.3. A relação custo X receita do SERPRO**

Para um melhor entendimento da sistemática de custos do SERPRO é necessário entender a relação com a receita.

Os serviços prestados pelo SERPRO são expressos em termos de quantidades facilmente conferidas pelos clientes, que são identificadas com itens faturáveis (IFA), e os serviços abrangidos por um determinado conjunto de itens faturáveis recebem a designação de família de serviços.

Assim cada família de serviços está associada a um processo de faturamento definido pelas unidades de relacionamento com o cliente (URC).

Esse processo atende às necessidades do cliente em detalhamentos, mas não a do SERPRO. Pois o detalhamento exigido para a adequada gestão é maior. Para tanto o elo de ligação para estes dois modos de visualização, do SERPRO e do cliente, é a família de serviços, que é definida como um conjunto de orçamentos técnicos, cada um dos quais composto das quantidades a serem mensalmente produzidas de insumos fornecidos por diferentes superintendências.

O SERPRO afere os custos mensalmente por intermédio do sistema de Custos Web, que consolida informações de diversos sistemas, conforme figura 7. Existem três grandes variáveis na determinação dos custos: as superintendências, as localidades e os centros de custos.

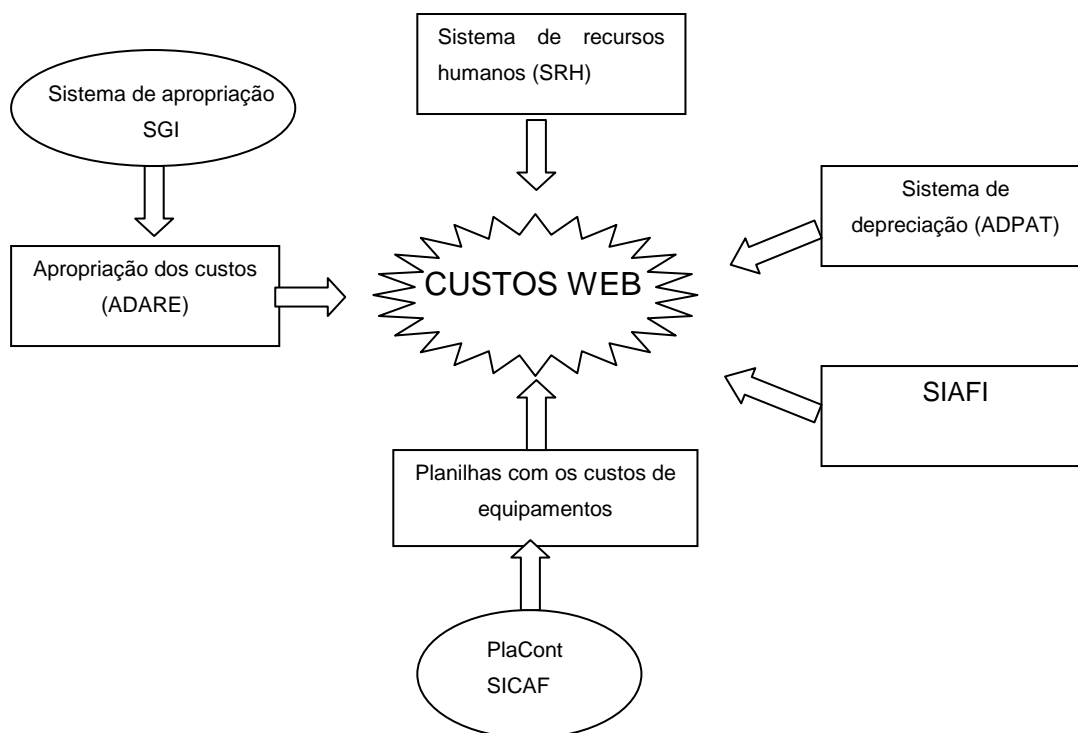


Figura 7 - Estrutura do sistema de Custos Web

Cada centro de custo corresponde a um ou mais insumos, cujos preços são definidos pela empresa. Cada insumo somente está relacionado a um determinado centro de custos.

### 4.3. Apuração de custos da Embrapa

O conhecimento gerencial é um dos principais fatores que levou a Embrapa a querer conhecer seus custos a mais de dez anos. Decisões eram tomadas, pesquisas eram feitas, projetos executados, todos sem saber o real custo, porém essa realidade mudou com a implantação de um sistema de custos capaz de calcular todos esses dados.

#### 4.3.1. Breve histórico

A Embrapa – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária, é vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e foi criada em 1973 através da

Lei 5811 (BRASIL, 1972) com o objetivo de viabilizar soluções de pesquisa e desenvolvimento, garantindo a sustentabilidade da agricultura. Em 1974, foi criado o primeiro centro de pesquisa marcando o início de uma nova era para a agricultura brasileira.

Atualmente a Embrapa conta com 12 unidades administrativas e 41 unidades distribuidoras em todas as regiões do Brasil.

Em 1996 a Embrapa desenvolveu e implantou em todas as unidades o seu primeiro sistema de custos, um sistema simples, concebido para ser provisório até a implementação de um sistema mais completo, dada as limitações dele, as informações providas eram incompletas, porém ele foi utilizado até 2003. Quando foi implantado o SIC – Sistema de Custos, que vinha sendo desenvolvido desde 1999.

O grande motivador para essa implantação, mais uma vez, foi a Lei 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, em seu artigo 50º obriga a administração pública a manter um sistema de custo.

Além da própria Embrapa utilizar o sistema de custos, ela disponibiliza algumas funcionalidades e métodos do sistema para cálculos de custos em fazendas pilotos, utilizadas para pesquisas, além de fornecer cursos para pequenos agricultores sobre o cálculo e redução de custos e pesquisar métodos de cálculo de preço para produtos agrícolas.

#### **4.3.2. Fundamentos do novo sistema**

A necessidade de conhecer a real estrutura de custos para poder administrá-la com eficiência, não contanto apenas com dados contábeis ou de um sistema de custos que fornecia informações incompletas, foi o fundamento principal que motivou a criação de um novo sistema de custos.

A precisa alocação dos recursos é a necessidade de saber os custos dos macroprogramas, projetos, planos de ações e macro processos da Embrapa foi outro fator que levou o desenvolvimento do sistema novo.

### 4.3.3. Metodologia utilizada na Embrapa

A metodologia utilizada na Embrapa é a ABC. Sendo que o grande fator que decidiu por esta metodologia foi o fato do primeiro sistema de custos da Embrapa utilizar essa metodologia.

O que precisou ser feito na prática foi reunir algumas pessoas qualificadas, (da área de produção), que pudessem criar os centros de custos, fazer o levantamento dos Planos de Ação (objetos de custos), e lotar os empregados nos centros de custos.

O novo sistema de custos da Embrapa começou a entrar em atividade a partir de 2003, com um protótipo do sistema que foi implantado em três unidades de Brasília, durante um período de um ano. Após algumas alterações, o sistema foi implantado em outras unidades de forma gradual.

Os objetos de custos foram separados em: Macroprogramas, Projetos e Planos de Ação. Conforme Figura 8.

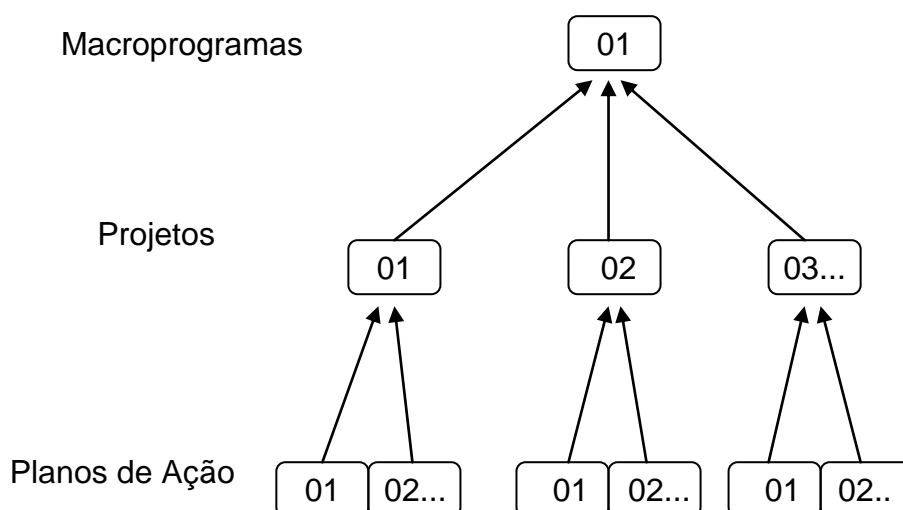


Figura 8 - Exemplificação da composição dos objetos de custos da Embrapa

#### **4.3.4. Principais dificuldades**

A principal dificuldade enfrentada na implantação do novo sistema de custos da Embrapa foi à falta de experiência da equipe responsável, que os levou a procurar outras empresas que utilizassem a mesma metodologia para servir de base.

Outra dificuldade enfrentada foi a dispersão geográfica da empresa, com 53 unidades distribuídas em todo o território nacional. Motivo esse que levou a implementação total do sistema de custos da Embrapa, somente em 2008.

Por ter muitas unidades, a empresa obrigou-se a realizar diversos treinamentos. Essa foi outra dificuldade enfrentada, pois os treinamentos demoravam cinco dias e exigia no mínimo duas pessoas de cada unidade que seriam os multiplicadores daquela unidade. O que exigia sensibilidade por parte da chefia do empregado treinado.

A falta de integração entre os diversos sistemas da empresa foi outra dificuldade. Para solucionar isso, foi criado um grupo para promover a integração entre estes sistemas.

#### **4.4. As metodologias de custos e o setor público**

A realização de esforços para a definição da melhor metodologia de apuração de custos, está em sintonia com a tendência crescente de imprimir no setor público nacional, cada vez mais, os princípios da eficácia, eficiência, economicidade e avaliação dos resultados.

Percebeu-se que as informações sobre custos representam apenas uma ferramenta a mais, com que o gestor pode contar. De uma forma geral o governo federal não dá a devida importância para os custos, sem uma metodologia definida ou algum sistema. Atitudes como essa só começaram a ser tomadas em 2000, com a LRF, porém nada prático.

Ouve-se falar muito em transparência dos gastos públicos, onde o governo deveria manter suas contas abertas para a população fiscalizar. Motivo esse que é



um dos principais argumentos para a criação de um sistema de apuração de custos, divulgar os custos é não simplesmente reluzi-los.

O fato das atividades governamentais serem, normalmente, monopólios dos serviços que presta (legislativo, justiça, defesa nacional), e ter o poder de aumentar os recursos através de tributos, empréstimos ou emissão de moeda, desincentiva a criação de um método para apurar custos.

Isso acaba incentivando a ineficiência da gestão pública, que resulta em aumento dos custos, convertendo-se em aumento de impostos e pior prestação dos serviços à população.

A partir do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei 101 de 4 de maio de 2000, algumas entidades públicas, individualmente, começaram a agilizar processos de implementação de apuração de custos, como é o caso do Banco Central e da Embrapa.

A estrutura de controle das despesas no âmbito governamental ocorre em quatro áreas que são componentes da administração financeira: orçamento, tesouraria, crédito público e contabilidade, sem qualquer preocupação para integrar esses movimentos com análise e apuração de custos dos serviços desenvolvidos pelo governo.

## 5. CONCLUSÃO

Com o objetivo de realizar uma análise dos métodos de custos utilizados em empresas públicas, foi realizada uma pesquisa junto a órgão públicos que fazem a apuração de custos. Essa pesquisa demonstrou que existem problemas comuns a todas as empresas públicas que apuram seus custos.

Constatou-se que a metodologia mais utilizada é a ABC, por se tratar de empresas de serviços, esse método se mostrou o mais eficiente, pois, consegue segmentar a apuração de custos até chegar ao nível de atividade.

A administração pública insiste em adotar um sistema de déficit, onde a solução para esse problema é obtenção de mais arrecadação, empréstimos por emissão de títulos ou financiamento. Sendo que isso poderia ser minimizado antes mesmo de virar um problema, através da implementação de uma metodologia de apuração de custos em todo o governo federal.

Assim, a implantação de uma apuração de Custos nas entidades governamentais é de suma importância. Os entes públicos começaram a se preocupar com implantação de métodos para apurar custos a partir de 2000 com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme demonstrou a pesquisa feita junto a alguns órgãos públicos.

A pesquisa também demonstrou que o cálculo de custos na década de 90 era extremamente complicado, pois a instabilidade da moeda, a inflação, crises globais, entre outros fatores, tinham grande influência na economia, o que acabava dificultado projeções futuras e cálculos de custos.

Outro problema comum enfrentado, foi a infinidade de sistemas que cada organização possui e sem integração uns com outros, o que dificulta a leitura dos dados, ou até a inclusão deles no sistema de custos manualmente.

A vinculação dos resultados de custos às metas de desempenho institucional, é outro problema comum enfrentado. Essa vinculação poderia repercutir no modelo de avaliação individual e de equipes, propiciando maior utilização do sistema de custos por parte dos servidores.

Vale ressaltar que as amostras pesquisadas, foram por acessibilidade, e poucas amostras em um universo muito grande de empresas que poderiam ser

pesquisadas.

A pesquisa sobre a história da implementação dos sistemas de custos em órgão públicos, demonstrou que a implantação de sistemas de custos exige um espaço de tempo muito curto entre o início do projeto e a implantação. O patrocinador (diretoria) quando precisa da informação, decide implantar o sistema, geralmente com prazos curtos, sendo que um sistema de custos é algo complexo, que deve ser estudado a fundo, todo o processo deve ser moldado. Isso acaba resultando em falhas na apuração ou criação de sistemas provisórios.

Em alguns órgãos, no momento da especificação dos requisitos para a tecnologia a ser adotada, o que se via era a definição já se pensando em algum produto já existente no mercado. O prazo decorrido entre a implementação e o estabelecimento das especificações, levava a erros na adoção das soluções determinadas, devido a alterações de tecnologia.

Um fator que dificulta a apuração de custos em órgão públicos é, em sua maioria, o serviço prestado ser intangível. Existem muitas bibliografias sobre custos que focam em produtos, porém para serviços essas bibliografias precisam ser adaptadas.

O que se percebeu também, através da pesquisa, foi a pouca inclinação dos gestores em buscar referências para comparação (*benchmarking*), sob a argumentação, nem sempre válida, de que as atividades que gerenciam são únicas porque a organização é única. Muitas das atividades, porém, podem ser objetos de comparação, inclusive algumas finalísticas.

Fica como recomendação para futuros estudos um aumento na amostragem de pesquisa, abrangendo empresas públicas dos mais diversos segmentos e que utilizam outros métodos de apuração de custos.

## REFERÊNCIAS

ANCELEVICZ, Jacob; KHOURY, Carlos Yorghi. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.40, n.1, p. 56-62, jan./mar. 2000.

ANDRADE, Ivan Dantas de; SOUZA, Paulo Cezar Ferreira de. A importância da contabilidade de custos para o processo de tomada de decisão. **Revista Brasileira de Administração**, 2008. Disponível em: <[http://administradores.com.br/producao\\_academica/a\\_importancia\\_da\\_contabilidade\\_de\\_custos\\_para\\_o\\_processo\\_de\\_toma\\_da\\_de\\_decisao/1086/](http://administradores.com.br/producao_academica/a_importancia_da_contabilidade_de_custos_para_o_processo_de_toma_da_de_decisao/1086/)>. Acesso em: 16 dez. 2008.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **O sistema de custos do banco central do Brasil: Um estudo de caso**. Brasília, Ideal, 2004.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964. Brasília: Federal, 1964 a.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4595**, de 31 de dezembro de 1964. Brasília: Federal, 1964 b.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4516**, de 1º de dezembro de 1964. Brasília: Federal, 1964 c.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Brasília: Federal, 1967.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5615**, de 13 de outubro de 1970. Brasília: Federal, 1970.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5881**, de 7 de dezembro de 1972. Brasília: Federal, 1972.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 93872**, de 23 de dezembro de 1986. Brasília: Diário Oficial da União, 1986. Disponível em: < <http://www2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=444623&seqTexto=1&PalavrasDestaque=>> . Acesso em: 10 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília: 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 101**: lei de responsabilidade fiscal, de 4 de maio de 2000. Brasília: Federal, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei 11768:** Lei de diretrizes orçamentárias, de 18 de agosto de 2008. Brasília: Federal, 2008.

COGAN, Samoel. Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado em atividade (ABC). **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 39, n. 2, p. 46-53, abr./jun. 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 750/93**. Brasília, 1993.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORNGREN, Charles; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LUFT, Celso Pedro. **Mini dicionário Luft**. 6.ed. São Paulo: Ática/Scipione, 1999.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividade. São Paulo: Atlas, 1994.

NEVES, Silveiros das; VICECONTI, Paulo. **Contabilidade de custos**. 6.ed. São Paulo: Frase, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa nº 51**. Brasília, 1978.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **Sistema de informação de custos no Governo Federal:** Orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília – DF, 2008. Disponível em: <<http://www.portalsof.planejamento.gov.br/consultacustos>>. Acessado em 10 out. 2008.

SILVA, Ewerson Moraes da; MOTA, Myriam Becho. **Evolução histórica da contabilidade e dos sistemas de gestão de custos**. 2003. Trabalho apresentado ao IV congresso de Excelência em Gestão e Tecnologia, Belo Horizonte, 2003. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Congresointernacional2004/051custoshistoria.doc>>. Acesso em: 16 de nov. 2008.

SCHOEPS, Wolfgang. O método do custeio direto. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v 3, n32, p.58-66, jul./ago. 1992.

TORRES, Norberto Antonio. O método do custeio direto e o aumento do lucro empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v 6, n.15, p.7-19, nov./dez. 1975.

VERGARA, Sylvia Constant. Começando a definir a metodologia. In: \_\_\_\_\_. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000. cap. 4, p. 46 - 53.

## **APÊNDICE**

### **Apêndice A – Roteiro de pesquisa**

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E CIÊNCIA**  
**DA INFORMAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO - FACE**

**Empresa:**

- 1 – Pequeno histórico da implantação do sistema de custo.
- 2 – Qual o método de custeio utilizado no órgão?
- 3 - Qual o motivo da escolha deste método?
- 4 – Qual o sistema utilizado para a apuração?
- 5 – A empresa tem claro quais são os produtos finais?
- 6 – Através deste método a empresa consegue distinguir os custos diretos e indiretos?