

Custos no setor público: análise da inserção do método ABC após a publicação da LRF e do estudo n° 12 do IFAC

Ari Söthe (UFFS) - ari_sothe@yahoo.com.br

Rodrigo Prante Dill (UFFS) - rodrigo.dill@uffs.edu.br

Marcelo Silva (UPF) - smmarcelo@terra.com.br

Clésia Ana Gubiani (FURB) - clesiapzo@yahoo.com.br

Resumo:

Significativas mudanças ocorreram na contabilidade pública para harmonizar as práticas locais aos padrões internacionais, destacando-se a alteração do regime contábil, criação das primeiras normas para o setor e implementação da contabilidade de custos. Este estudo objetiva analisar a inserção da metodologia do custeio baseado em atividades nos artigos dos anais de congressos da área contábil após a publicação da LRF e do Estudo n° 12 do IFAC. Foi realizada uma pesquisa descritiva, qualitativa, com coleta de dados bibliográficos e de análise de conteúdo. Foram selecionados os artigos dos anais da área com classificação E1, de 2001 a 2010. Identificou-se uma superioridade das publicações no Congresso Brasileiro de Custos, aumento significativo das publicações a partir de 2003. Destaca-se que 59,02% dos artigos publicados sobre custos no setor público, utilizaram o método ABC. O arcabouço teórico foi construído por grande número de autores e a maioria dos artigos analisados apresentou aderência as funções gerenciais do Estudo n° 12 do International Federation of Accountants (IFAC), destacando-se a função de avaliação de desempenho financeiro. Conclui-se que a produção científica sobre o tema analisado é crescente, consistente, vai ao encontro do que estabelece o IFAC e serve de apoio para a implementação conforme a legislação do setor público brasileiro.

Palavras-chave: *Custeio Baseado em Atividades. LRF. Estudo n° 12 do IFAC.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos no setor público: análise da inserção do método ABC após a publicação da LRF e do estudo n° 12 do IFAC

Resumo

Significativas mudanças ocorreram na contabilidade pública para harmonizar as práticas locais aos padrões internacionais, destacando-se a alteração do regime contábil, criação das primeiras normas para o setor e implementação da contabilidade de custos. Este estudo objetiva analisar a inserção da metodologia do custeio baseado em atividades nos artigos dos anais de congressos da área contábil após a publicação da LRF e do Estudo n° 12 do IFAC. Foi realizada uma pesquisa descritiva, qualitativa, com coleta de dados bibliográficos e de análise de conteúdo. Foram selecionados os artigos dos anais da área com classificação E1, de 2001 a 2010. Identificou-se uma superioridade das publicações no Congresso Brasileiro de Custos, aumento significativo das publicações a partir de 2003. Destaca-se que 59,02% dos artigos publicados sobre custos no setor público, utilizaram o método ABC. O arcabouço teórico foi construído por grande número de autores e a maioria dos artigos analisados apresentou aderência as funções gerenciais do Estudo n° 12 do *International Federation of Accountants* (IFAC), destacando-se a função de avaliação de desempenho financeiro. Conclui-se que a produção científica sobre o tema analisado é crescente, consistente, vai ao encontro do que estabelece o IFAC e serve de apoio para a implementação conforme a legislação do setor público brasileiro.

Palavras-chave: Custeio Baseado em Atividades. LRF. Estudo n° 12 do IFAC.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

O crescente processo de modernização da contabilidade voltada ao setor público brasileiro, iniciada no ano 2000, com a publicação da Lei Complementar n° 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), é ampliado com a publicação em 2008 das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). No que se refere ao aspecto gerencial, à modernização criou forma em 2011 com a publicação da Resolução n° 1.366/2011 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que estabelece a criação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), a partir de 2012.

Dessa forma, a obrigatoriedade da utilização do regime de competência, muito discutida no Estudo n° 14 (IFAC, 2003) e implementação da contabilidade de custos recomendada pelo Estudo n° 12 (IFAC, 2000), demonstram que a convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, iniciam uma nova fase para a contabilidade de pública, aumentando a qualidade e evidenciação da informação contábil para os seus usuários.

A utilização de sistemas e métodos de custos no setor público não representa uma prática comum. Porém com as mudanças recentes na contabilidade pública, foi criado um novo subsistema contábil, de acordo com o STN – Secretaria do Tesouro Nacional (2009 d) que busca registrar, processar e evidenciar os custos para melhorar a gestão do patrimônio e dos recursos.

A Resolução CFC n° 1.366/2011, item 2, estabelece que “o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública”.

Nesse sentido, Carvalho, Costa e Macedo (2007) apresentam como objetivos da implantação de um sistema de contabilidade de custos: a) justificar o valor das taxas e preços cobrados; b) facilitar a elaboração do orçamento; c) mensurar a eficiência, eficácia, economia e as atividades; d) apoiar as decisões sobre a responsabilidade das entidades por determinado serviço; e) oferecer informações as entidades financiadoras; f) comparar os custos entre entidades diferentes; g) comparar os custos entre exercícios diferentes; h) comparar os custos ocorridos com os previstos.

O objetivo principal da implantação de um sistema de custos no setor público é aferir a eficiência e servir de instrumento de gestão dos serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005). O fator motivador da implantação de um sistema de custos no setor público é a adoção sempre maior dos princípios gerenciais da eficácia, eficiência e avaliação de resultados, advindos do setor privado e incorporados pelos gestores públicos, a fim de dotá-los de maior capacidade gerencial (CHING; SILVEIRA, 2008).

No que se refere à metodologia de custos a ser utilizada no setor público, a Resolução CFC nº 1.366/2011, não define o método mais adequado, considerando que deverá ser informado “a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.366/2011, item 13, c).

Assim, percebe-se uma evolução nos últimos anos, da normatização e dos estudos sobre custos no setor público, com objetivo de definir a obrigatoriedade e metodologias adequadas aplicáveis a esse setor. Dessa forma, o presente estudo busca solucionar a seguinte questão de pesquisa: *Qual a inserção da metodologia do custeio baseado em atividades (ABC) nos artigos dos anais de congressos na área contábil após a publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC?* O estudo possui como objetivo analisar a inserção da metodologia do custeio baseado em atividades (ABC) nos artigos dos anais de congressos da área contábil após a publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC.

A definição dos congressos objetos de estudo se justifica, pois, concentram grande parte da produção científica no formato de artigos sobre contabilidade no Brasil. A definição do período de 2001 a 2010 se deve ao alcance dos eventos realizados nos anos posteriores a publicação a Lei Complementar nº 101/2000 e do Estudo nº 12 do IFAC (2000) que compreende a base desse estudo.

2 Fundamentação teórica

2.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O custeio ABC é um método projetado para prover os gestores com informações de custo, para fins de decisões estratégicas ou de outra natureza, que tem a capacidade de afetar a capacidade, e por conseqüência os custos fixos (GARRISON; NOREEN, 2001). Nesse sentido, Martins (2010) destaca que o ABC não se limita a custear os produtos, mas principalmente, é uma poderosa ferramenta de gestão de custos. “Usualmente, o ABC está associado com a lógica da empresa moderna, ou seja, a implantação do ABC está ligada ao objetivo de melhoria dos processos e redução de desperdícios” (BORNIA, 2010, p. 109).

Maher (2001) complementa que o custeio ABC consiste em atribuir custos aos produtos, de acordo com todas as atividades necessárias para sua fabricação, como por exemplo, testes de qualidade, reparo de máquinas, engenharia de produtos e distribuição aos clientes. O custeio baseado em atividades diminui as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2010).

Na mesma linha Warren, Reeve e Fess (2003, p. 394) ressaltam que “o método do custeio baseado em atividades usa os custos das atividades para determinar os custos do

produto”. Nesse método, os custos indiretos de fabricação são contabilizados por grupos de custos de atividades (WARREN; REEVE; FESS, 2003). A Figura 1 demonstra a distribuição dos grupos de custos de atividades aos produtos.



Fonte: Adaptado Warren, Reeve e Fess (2003, p. 395)

Figura 1 – Metodologia do Custeio Baseado em Atividades

A metodologia entende que o número de atividades demandadas por cada produto é uma medida mais adequada que simplesmente o número de unidades produzidas. O ABC enfatiza o rastreamento sobre a alocação. Assim, o rastreamento dos custos por atividade permite uma gestão adequada de cada atividade desenvolvida para obtenção de um custeio do produto de forma ampla e flexível (HANSEN; MOWEN, 2001).

O método ABC indica que, não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas as atividades. Portanto, as ações produzidas para sua produção que consomem os recursos disponibilizados à entidade pública (SLOMSKI, 2003). O mesmo autor entende que, o sistema de custeio baseado em atividades é a metodologia mais adequada para a administração pública, sendo que, permite trabalhar com diversidade de produtos e permite a tomada de decisões.

Alves Filho e Martinez (2006) destacam que o custeio baseado em atividades tem como vantagens “a maior acurácia e, por conseqüência, maior qualidade nas informações de custos de processos e de serviços, flexibilidade, maior sofisticação no tratamento dos custos indiretos, que são preponderantes na área pública”.

Reis, Slomski e Ribeiro (2005) visualizam a utilização do custeio ABC no setor público com o objetivo de definir o custo do processo de trabalho dos governos, permitir o gerenciamento de desempenho por meio de indicadores de desempenho, nortear a implementação de programas governamentais de melhoria de qualidade dos serviços via criação/redução ou alteração de processos de trabalho.

Denota-se a importância da utilização da metodologia do ABC para o custeamento dos serviços públicos. No entanto, para a sua aplicação é necessário o atendimento a alguns elementos, destacados por Reis, Slomski e Ribeiro (2005):

- Detalhamento operacional dos objetivos estratégicos da organização e definição de metas;
- Mapeamento de processos de trabalho para determinado Programa ou Serviço;
- Identificação dos custos diretos e indiretos utilizados, integrado com o sistema de controle de custos/despesas governamental;
- Descrição das atividades, não somente usando a descrição funcional-programática muito comum no setor público, também com indicação de um dicionário de atividades e certificando que as atividades correspondam à centro de custos;
- Definição dos direcionadores de recursos e atividades;
- Identificar os objetos de custo, o serviço prestado, o processo administrativo ou o programa governamental;

– Implementar o ABM, para gerenciamento dos custos por atividades.

Observa-se que para implementação do ABC no setor público, um conjunto de elementos precisam ser definidos, seguindo a maioria dos procedimentos comumente utilizados também no setor privado, como identificação dos tipos de custos, das atividades, direcionadores, objetos de custos, entre outros.

2.2 Funções Gerenciais da Contabilidade de Custos no Setor Público de Acordo com o Estudo nº 12 do IFAC

Formado pelas entidades representantes dos contadores do setor público, privado e da academia, o IFAC é um organismo internacional que possui como seu integrante o Comitê do Setor Público (PSC), tendo como objetivo desenvolver programas para melhorar a gestão financeira e contabilidade do setor público. Assim, o PSC emite padrões, diretrizes, estudos e documentos oferecendo ao setor público informações financeiras, de auditoria, contabilidade ou mesmo estimulando a discussão de novos procedimentos (IFAC, 2000).

O Estudo nº 12 emitido pelo PSC em setembro de 2000, tem por objetivo estimular a implementação da contabilidade de custos no setor público e servir aos contadores como recurso de apoio e aprendizado sobre contabilidade de custos neste setor (IFAC, 2000).

Entre outras informações, o Estudo nº 12 do IFAC, apresenta as funções gerenciais da contabilidade de custos para o setor público. Nesse sentido, as funções gerenciais apresentadas pelo estudo, buscam evidenciar a real importância da contabilidade de custos que ultrapassa a simples função histórica de inventário, merecendo destaque as funções de: a) elaboração de orçamentos; b) controle e redução de custos; c) fixação de preços e taxas; d) avaliação de desempenho financeiro; e) avaliação de programas dos governos; d) auxílio nas decisões econômicas.

A função orçamentária compreende a importância da contabilidade de custos como: a) mecanismo de planejamento e controle; b) comparação dos custos orçados e incorridos pelo regime de competência; c) determinação dos custos fixos e variáveis pelo orçamento; d) custos incorridos no passado servirão como referência para estimativa dos custos futuros. Compreendida pelo primeiro objetivo do SICSP apresentado pela Resolução CFC nº 1.366/2011, item 3, d, que busca “apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados”.

A segunda função gerencial correspondente ao controle e redução de custos serve para: a) comparar os custos/benefícios das atividades; b) identificar e comparar atividades com maior valor agregado; c) reduzir os recursos para as atividades que não geram benefícios; d) identificar os custos de excesso de tempo e ações para melhoria da eficiência; e) identificar e reduzir os custos do excesso de capacidade; f) comparando os custos de atividades similares. Essa função vem ao encontro do quinto objetivo definido pelo CFC de “apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.366/2011, item 3, e).

A função de fixação de preços e taxas serve como elemento no processo de decisão para fixação de preços e taxas, assim como, estimativa de preços de transferência entre unidades de governo.

A utilização da contabilidade de custos para avaliação de desempenho financeiro, busca mensurar os resultados efetivos, dos produtos das diversas unidades da entidade. Essa função vem ao encontro do segundo objetivo da Resolução CFC nº 1.366/2011, item 3, b, que busca “apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades”.

A quinta função gerencial da contabilidade de custos para o setor público serve para: a) auxiliar a sociedade e legisladores na avaliação dos programas desenvolvidos; b) auxilia na tomada de decisões políticas para autorização, continuidade e modificação programas; c) identificação dos custos imprevistos que podem refletir no desempenho dos programas; auxiliar os governos a reduzir os tributos com base nos programas. Esta função se assemelha ao objetivo do CFC de “mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade” (RESOLUÇÃO CFC n° 1.366/2011, ítem 3, a)

A última função gerencial apresentada pelo Estudo n° 12 do IFAC, correspondente a função de auxílio nas decisões econômicas, que compreende as decisões de desenvolvimento de projetos com recursos próprios ou do setor privado, decisão de aceitar ou rejeitar um projeto governamental importante, decisão de continuar, eliminar ou obter do setor privado o produto ou serviço público. Trata-se do objetivo de “apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço” (RESOLUÇÃO CFC n° 1.366/2011, ítem 3, c).

2.3 – Pesquisas Desenvolvidas Sobre Custos no Setor Público

Dos estudos já realizados sobre custos no setor público em nível nacional, destaca-se o trabalho de Diniz, Dieng e Diniz (2006) que buscaram evidências empíricas sobre as percepções de prefeitos e assessores contábeis de municípios brasileiros, acerca da concepção conceitual do sistema de custo do *Study 12* do IFAC e aplicação na administração pública municipal. Os autores realizaram uma pesquisa com utilização de questionário e teste de hipóteses, a partir da utilização de uma prova não-paramétrica, do teste U de Mann-Whitney. Os resultados revelaram que as percepções dos gestores e assessores contábeis encontram-se alinhadas à base conceitual disposta na literatura e na legislação, demonstrando convergência de pensamento em torno dos aspectos de custo.

Nessa mesma linha, o estudo de Suzart (2010) teve como objetivo analisar comparativamente as características essenciais do sistema federal brasileiro de custos e as recomendações feitas pela IFAC. Buscou uma abordagem qualitativa, utilizando de um estudo exploratório com o emprego da técnica de análise comparativa. Identificou que, apesar de estar na fase inicial de implantação, o sistema brasileiro segue muitas das recomendações propostas pela IFAC. No que se refere à utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC), merecem ser destacados, entre outros, os artigos nacionais de acordo com o Quadro 1.

Ano	Autores	Objetivo	Conclusões
2001	Moura; Cheibub e Costa Neto	Fomentar a discussão sobre a implementação, pelo Setor Público, de técnica de gestão capaz de mensurar os custos das atividades desenvolvidas por esse setor: o Custeio Baseado em Atividades.	A tendência atual é de se adotar o sistema de custeio por atividades (ABC/ABM), pelo fato do orçamento brasileiro ser a principal peça que norteia os gastos públicos e este já é elaborado por funções de governo.
2002	Struett e Souza	Avaliar a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades como instrumento da gestão financeira nas organizações hospitalares e comparar com os resultados proporcionados pelo sistema de custeio tradicional.	Evidenciou que é viável implantar o sistema de custeio baseado em atividades em organizações hospitalares porque apresenta informações mais úteis para a administração financeira do que o sistema de custeio tradicional.
2003		Propor um sistema de apuração e gestão de custos, fundamentado no <i>Activity Based Costing</i> (ABC),	Obtenção por meio do ABC de uma gama de informações valiosas, que certamente contribuirão para

Ano	Autores	Objetivo	Conclusões
	Peter <i>et al.</i>	como alternativa ao atual sistema de Apuração de Custos (SAC) adotado pela Secretaria de Educação Superior (SESu) do Ministério da Educação (MEC), que não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos.	melhorar a eficiência e eficácia da gestão nas Universidades Federais Brasileiras.
2004	Raimundini <i>et al.</i>	Analisar, de forma comparativa, a aplicabilidade do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) e os custos hospitalares, por intermédio da margem de contribuição, em hospitais públicos e privados.	O sistema ABC é aplicável em organizações hospitalares e que a margem de contribuição apresenta variações relevantes entre hospital público e hospital privado
2005	Reis, Slomski e Ribeiro	Apresentar como a Contabilidade de Custos é útil na implementação dos processos da Administração Pública Gerencial, buscando qual sistema de custeio apresenta uma melhor aplicação na área pública.	Em termos de pesquisas empíricas já realizadas, há uma maior adequação do custeio ABC e que a implementação do ABC permite maior <i>accountability</i> e economicidade.
2006	Mello	Identificar os fundamentos teóricos e os elementos empíricos que possam amparar a aplicação do sistema de apuração e controle de custos baseados em atividades na administração pública.	O sistema de custeio baseado em atividades pode ser adaptado à administração pública, com os devidos ajustes necessários e que deve haver um alto comprometimento do gestor público.
2007	Corbari <i>et al.</i>	Apresentar o Custo por Atividade e o Resultado Econômico de um Centro Municipal de Educação Infantil.	O custo por Atividade gera informações com foco no consumo de recursos, o que privilegia a gestão voltada para a eficiência no uso dos recursos, ao passo que o Resultado Econômico tem foco no valor agregado da atividade do CMEI, evidenciando o montante de riqueza gerada e transferida para a sociedade pelo serviço público.
2008	Souza <i>et al.</i>	Delinear um sistema de avaliação do resultado e desempenho de unidades de saúde pública.	Como conclusão, identificou-se que os custos indiretos representam a maior parcela dos custos totais da entidade, justificando-se a aplicação do ABC.
2009	Silva e Rocha	Verificar quais as dificuldades e especificidades na implantação do sistema de custos, as principais informações geradas e averiguar se as mesmas são utilizadas para as tomadas de decisão.	Sugerem que tanto as dificuldades quanto as especificidades e as informações geradas foram semelhantes, apesar de algumas dificuldades pontuais.
2010	Rodrigues <i>et al.</i>	Propor um modelo conceitual de apuração dos custos que apóie o processo decisório quanto à implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais.	Ressalta-se a utilidade de um sistema de custos adequado às características intrínsecas as universidades públicas federais, tornando-se uma fonte de informações gerenciais

Fonte: Elaborado com base nos artigos apresentados

Quadro 1 – Alguns estudos nacionais sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) no setor público

Denota-se a evolução da pesquisa contábil sobre o Custeio Baseado em Atividades, partindo inicialmente de trabalhos bibliográficos para pesquisas empíricas, frizando-se alguns estudos por meio do Quadro 1, pelas aplicação das diversas metodologias nos diferentes departamentos e entidades do setor público.

3 Procedimentos metodológicos

A pesquisa é classificada como descritiva. Esse tipo de pesquisa tem por objetivo procurar descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que os fenômenos ocorrem em sua relação com outros (CERVO; BERVIAN, 2002).

Quanto aos procedimentos a presente pesquisa é caracterizada como bibliográfica. “Esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar” (RAUPP; BEUREN, 2004, p. 86).

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa. Richardson (1989) ressalta que o estudo qualitativo tem por objetivo descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais.

Para o levantamento dos dados foi utilizada a pesquisa bibliométrica. Os dados foram coletados por meio da análise do conteúdo de todos os artigos dos anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD), Encontro de Administração Pública e Governança (ENAPG), Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (USP), Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade (ENEPPG) e Encontro de Estudos Organizacionais (ENEO) no período de 2001 a 2010. “A análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIM, 1977, p. 38).

Para a seleção dos congressos, utilizaram-se como referência os artigos nacionais da área contábil e com classificação E1 de acordo com o sistema Qualis/Capes, justificando-se pela sua abrangência e importância. O período analisado se justifica por compreender a todos os anos posteriores a publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC, até o momento da realização da pesquisa.

Em um primeiro momento foram analisados os artigos, identificando-se aqueles que estavam relacionados a custos no setor público. Posteriormente, foram selecionados os artigos sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) no setor público. Para a identificação dos artigos, foram lidos os títulos, resumos e as conclusões dos mesmos, adicionalmente quando as informações obtidas não eram suficientes procedeu-se a leitura integral do artigo.

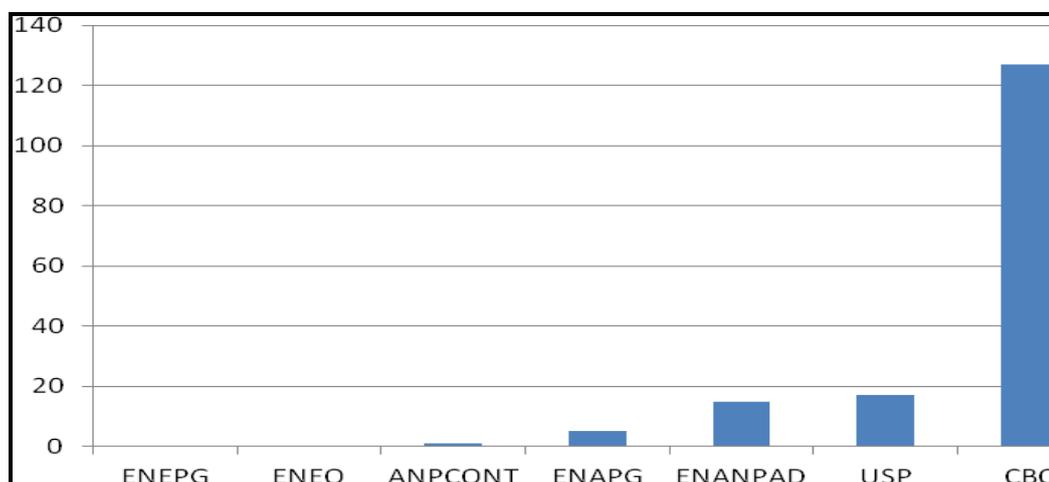
O estudo se limitou a identificar o número de artigos publicados sobre a metodologia do Custeio Baseado em Atividades e sua aderência às funções gerenciais do Estudo nº 12 do IFAC, não se preocupando em identificar se os estudos estão apresentando metodologias de custos adequadas para cada área do setor público.

4 Análise e interpretação dos dados

4.1 Distribuição dos Artigos por Congresso, Ano e Autores

Buscou-se por meio da análise dos artigos publicados nos anais dos congressos, a identificação dos eventos que publicaram o maior número de artigos sobre custos no setor

público, assim como, a representatividade do Custeio Baseado em Atividades nessas publicações. A Figura 2 apresenta o número de artigos publicados por congresso.

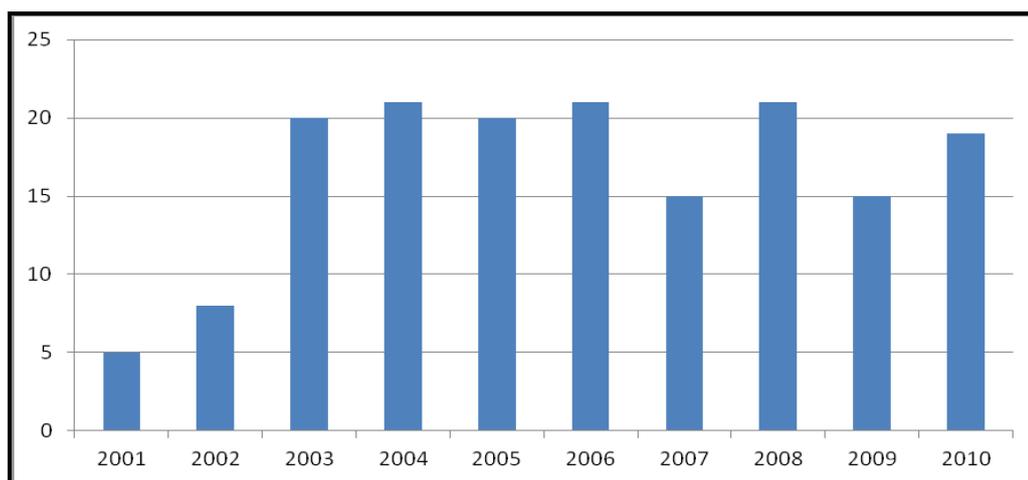


Fonte: dados da pesquisa.

Figura 2 – Distribuição dos artigos sobre custos no setor público por congresso

Por meio da Figura 2 é possível identificar inicialmente que os artigos sobre custos no setor público se concentram em alguns congressos, com destaque ao CBC que concentra 127 artigos de um total de 165 publicados, o congresso USP com 17 artigos, o ENANPAD com 15 publicações e ANPCONT com apenas 1 artigo publicado. Merece destaque a limitada publicação sobre o tema no ENAPG (5 artigos), compreendido como evento da área pública. Os eventos do ENEPG e ENEO, não tiveram publicações sobre o tema, assim, não serão objetos de análise nos demonstrativos posteriores.

Na Figura 3 é demonstrada a distribuição das publicações sobre custos no setor público por ano, iniciando em 2001, considerado o primeiro ano após a publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC.



Fonte: dados da pesquisa.

Figura 3 – Distribuição dos artigos sobre custos no setor público por ano

Identifica-se, na Figura 3, que ocorreram publicações sobre o tema em todos os anos analisados, destaca-se que ocorreu um significativo aumento das publicações a partir de 2003 e mantendo-se ao longo dos anos posteriores. A publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em 2008, não motivou o aumento das publicações sobre o tema.

A Tabela 1 evidencia os artigos publicados sobre custos no setor público que apresentam uma metodologia de custeio, bem como a representatividade do custeio baseado em atividades em relação ao total por congresso.

Tabela 2 – Artigos sobre métodos de custeio e representatividade do ABC por congresso

Congresso	Total de Artigos	ABC	% ABC
ANPCONT	1	1	100,00%
ENANPAD	6	3	50,00%
ENAPG	-	-	-
USP	5	3	60,00%
CBC	49	29	59,18%
TOTAL	61	36	59,02%

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1 é possível identificar inicialmente a significativa participação dos estudos que utilizam a metodologia do ABC, compreendendo a 59,02% das publicações. A maioria dos trabalhos teve sua publicação realizada no CBC, correspondendo a 29 trabalhos. Destaca-se que dos estudos publicados no ENAPG, nenhum trabalho utilizou metodologias de custos aplicados ao setor público.

A Tabela 2 demonstra os artigos publicados que utilizaram alguma metodologia de custeio e a representatividade do ABC em relação ao total por ano.

Tabela 2 – Artigos sobre métodos de custeio e representatividade do ABC por ano

Ano	Total de Artigos	ABC	% ABC
2001	2	2	100,00%
2002	3	2	66,67%
2003	8	5	62,50%
2004	6	4	66,67%
2005	7	2	28,57%
2006	5	4	80,00%
2007	8	5	62,50%
2008	8	6	75,00%
2009	6	3	50,00%
2010	8	3	37,50%
TOTAL	61	36	59,02%

Fonte: dados da pesquisa

Constata-se na Tabela 2 que, a maioria dos artigos publicados que utilizaram alguma metodologia de custeio, incorpora o ABC como método de custeio adequado. Percebe-se que em todo período analisado a presença do ABC foi representativa, com uma participação menor nos anos de 2005 e 2010. A Figura 4 apresenta a quantidade de autores por artigo publicado.

4.2 Distribuição dos Artigos por Área e Aderência ao Estudo n° 12 do IFAC.

Nesse tópico são apresentadas as áreas do setor público com inserção do ABC e sua aderência às funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC.

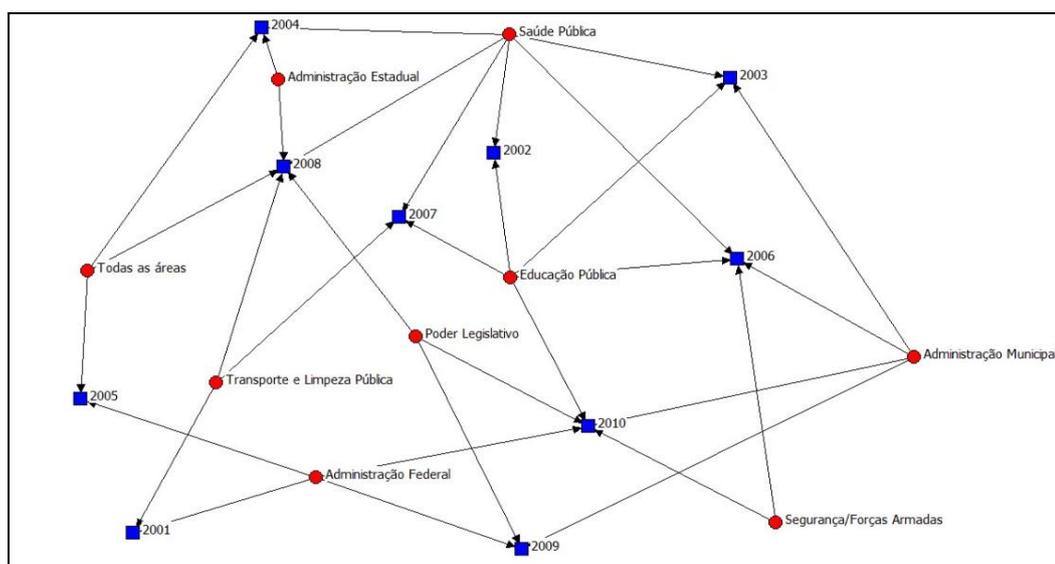
Na Tabela 3 são apresentadas as áreas do setor público que foram objetos de estudo nos artigos e com a aplicação da metodologia do ABC.

Tabela 3 – Artigos por área do setor público com inserção do ABC

Área do Setor Público	Total de Artigos Por Ano										TOTAL
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Saúde Pública	-	2	3	2	-	1	2	2	-	-	12
Educação Pública	-	-	1	-	-	1	1	-	-	1	4
Transporte e Limpeza Pública	1	-	-	-	-	-	2	1	-	-	4
Segurança/Forças Armadas	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	2
Poder Legislativo	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
Administração Federal	1	-	-	-	1	-	-	-	2	-	4
Administração Estadual	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	2
Administração Municipal	-	-	1	-	-	1	-	-	1	1	4
Todas as áreas	-	-	-	1	1	-	-	1	-	-	3
TOTAL	2	2	5	4	2	4	5	6	3	3	36

Fonte: dados da pesquisa

Identifica-se, na Tabela 3 que do total de 36 estudos que utilizam a metodologia do ABC, prevalecem às publicações da área de saúde pública com 12 artigos. Destacam-se também, a publicações nas áreas de educação pública, transporte e limpeza pública, administração federal e administração municipal. Percebe-se que, os estudos abrangem a maioria das áreas do setor público, servindo como base sustentável para possíveis implementações do ABC nas mais diversas áreas do setor público. A Figura 6 apresenta a rede dos artigos por área do setor público com inserção do ABC.



Fonte: dados da pesquisa

Figura 6 – Rede dos artigos por área do setor público com inserção do ABC

Da mesma forma, como na Tabela 3, a Figura 6 evidencia a representatividade das publicações sobre o tema na área da saúde pública, pois, foram publicados na maioria dos anos analisados, seguida pelas áreas da educação pública e administração municipal que obtiveram publicação em quatro dos dez anos analisados.

A Tabela 4 demonstra a aderência dos artigos às funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC.

Tabela 4 – Aderência dos artigos sobre ABC as funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC

Funções Gerenciais	Total de Artigos Por Ano										TOTAL
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Elaboração de orçamentos	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	2
Controle e Redução de custos	2	-	1	2	-	1	1	-	-	-	7
Fixação de preços e taxas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Avaliação de desempenho financeiro	-	2	1	1	-	2	3	2	-	1	12
Avaliação de programas dos governos	-	-	-	-	1	-	1	2	-	1	5
Auxílio nas decisões econômicas	-	-	2	1	-	-	-	1	2	1	7
Total	2	2	5	4	1	4	5	5	2	3	33

Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se, por meio da Tabela 4 que do total de 36 estudos com inserção do ABC, 33 artigos apresentaram aderência a alguma função gerencial do Estudo n° 12 do IFAC. Destaca-se a significativa aderência a função de avaliação de desempenho financeiro, que busca mensurar os resultados efetivos, dos produtos das diversas unidades da entidade (IFAC, 2000). Infere-se portanto que, a maioria dos trabalhos não busca somente identificar os custos dos produtos ou serviços, por meio da metodologia do ABC, mas, para utilizar como mecanismo de avaliação dos resultados, comparando os custos da entidade com outras e estimulando a melhoria do seu desempenho.

A função de controle e redução de custos, que busca comparar os custos/benefícios das atividades, seu valor agregado, reduzir os custos de excesso de capacidade e tempo, tem grande aderência aos artigos que utilizam a metodologia do ABC.

Da mesma forma, a função gerencial de auxílio nas decisões econômicas, que tem como objetivo decidir sobre o desenvolvimento de projetos com recursos próprios ou privados, decidir sobre aceitar, rejeitar, manter ou eliminar projetos, teve uma significativa inserção nos artigos analisados.

Infere-se que, os trabalhos publicados nos eventos selecionados, possuem uma significativa aderência às funções gerenciais do Estudo n° 12 do IFAC, isso representa que, a produção científica sobre o tema analisado, é crescente, consistente, vai ao encontro do que estabelece o IFAC e serve de apoio para a implementação no setor público brasileiro.

5 Conclusões

O estudo teve como objetivo geral analisar a inserção da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) nos artigos dos anais de congressos da área contábil após a publicação da LRF e do Estudo n° 12 do IFAC.

Para atingir o objetivo geral proposto no estudo foi aplicada a metodologia descritiva, com coleta de dados bibliográficos, de abordagem qualitativa e de levantamento bibliométrico. Os dados foram coletados por meio da análise de conteúdo, identificando-se as

publicações com inserção da metodologia do ABC no setor público, a quantidade de autores e número de publicações por autor e co-autor, as áreas do setor público de aplicação dos estudos e sua aderência as funções gerenciais da contabilidade de custos para o setor público de acordo com o IFAC.

Inicialmente foi identificado que os artigos sobre custos no setor público se concentram em alguns congressos, com destaque ao CBC que concentra 77% dos artigos. Destaca-se que ocorreu um significativo aumento das publicações sobre o tema a partir de 2003, mantendo-se este aumento durante os períodos posteriores, não sendo fator de impacto as NBCASP publicadas em 2008.

A inserção da metodologia do ABC é significativa no total de artigos publicados sobre custos no setor público, representando 59,02%. Destacou-se também que o CBC apresentou a maioria das publicações sobre o ABC, compreendendo a 80,56% do total de artigos publicados sobre o tema.

A maioria dos artigos foram publicados com a participação de dois autores, de outro modo, somente quatro autores publicaram dois artigos, esses resultados demonstram uma participação de grande número de autores na construção do arcabouço teórico sobre o tema.

Quanto à inserção da metodologia do ABC nas diferentes áreas do setor público, destacam-se as publicações nas áreas da saúde, educação, transporte, administração federal e administração municipal.

No que se refere à aderência dos artigos sobre ABC as funções gerenciais do Estudo nº 12 do IFAC. Destaca-se a aderência à função de avaliação de desempenho financeiro, que mensura os resultados efetivos dos produtos das diversas unidades da entidade. As funções gerenciais de controle e redução de custos, auxílio nas decisões econômicas, também tiveram grande aderência, o que demonstra que produção científica sobre o tema analisado é consistente e vai ao encontro do que estabelece o IFAC.

Diante das limitações do presente estudo, recomenda-se para futuras pesquisas, a identificação das metodologias mais adequadas para as diversas áreas do setor público e a aderência das publicações anteriores a estas metodologias.

Referências

ALVES FILHO, Emilio M.; MARTINEZ, Antonio L. **Gestão de custos numa secretaria municipal de educação**. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. 2006, *Anais...* 30 de outubro a 01 de novembro. Belo Horizonte, MG.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1977.

BORNIA, Antonio C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 05 jul. 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 05 jul. 2008.

_____. SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). *Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: plano de contas aplicado ao setor público*. 2. ed. 1. reimpr. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009d. 260 p. v.4

CARVALHO, João; COSTA, Teresa C.; MACEDO, Natália. **A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo**. In: X Congresso Internacional de Custos, 2007. *Anais...* 13 a 15 de junho, Lyon, França.

CERVO, Armando L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n° 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366. Acesso em: 29 nov. 2011.

CHING, Hong Y.; SILVEIRA, Henrique F. R. **Gestão de custos na administração pública: estudos de casos do governo da Bahia e do Banco Central do Brasil**. In: XV Congresso Brasileiro de Custos. 2008, *Anais...* 12 a 14 de novembro. Curitiba, PR.

DINIZ, Josediton A.; DIENG, Mamadou; DINIZ, Maria A. A. **Percepção de Gestores Públicos Brasileiros Acerca da Aplicabilidade do Study 12 do IFAC na Administração Pública Gerencial**. In: XXX Encontro da ANPAD. 2006, *Anais...* 23 a 27 de setembro. Salvador, BA.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. Tradução Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: IFAC, Set. 2000. (IFAC Public Sector Committee – Study 12). Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-12-perspectives-on.pdf>. Acesso em: 10 out. 2010.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, G. S. Sistema de Custos na Administração Pública - **Estudo da Aplicação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte**. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. 2006, *Anais...* 30 de outubro a 01 de novembro. Belo Horizonte, MG.

MOURA, Renilda de A.; CHEIBUB, Theocrito P.; COSTA NETO, Eduardo S. **Gestão de custos no setor público**. In: VIII Congresso Brasileiro de Custos. 2001. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2093. Acesso em: 02 jan. 2011.

PETER, M. da G. A. et al. **Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. In: XXVII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 20 a 24 de setembro, Atibaia. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2002. 1 CD-ROM.

RAIMUNDINI, Simone L. et al. **Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: Comparação entre Hospital Público e Hospital Privado**. In: XXVII ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 25 a 29 de setembro, Curitiba. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. **Caracterização da pesquisa em Contabilidade**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, Luciano G. dos; SLOMSKI, Valmor; RIBEIRO, Priscila A. **Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, *Anais...* 28 a 30 de novembro. Florianópolis, SC.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

RODRIGUES, Maria D. N. et al. **Modelo conceitual de apuração dos custos do processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais**. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, *Anais...* 03 a 05 de novembro. Belo Horizonte, MG.

SILVA, Bruno F.; ROCHA, Emmanuelle S. **Uma Contribuição para a Implantação de Custos no Setor Público: Estudo de Caso - EMBRAPA e BACEN**. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos. 2009, *Anais...* 03 a 05 de novembro. Fortaleza, CE.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Marcos A. **A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho**. In: VIII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2008, *Anais...* 24 e 25 de julho. São Paulo, SP.

STRUETT, M. A. M.; SOUZA, A. A. **Análise da aplicabilidade do custeio baseado em atividades em um hospital público**. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. 2002, *Anais...* 13 a 15 de outubro. São Paulo, SP.

SUZART, Janilson A. da S. **Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC**. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, *Anais...* 03 a 05 de novembro. Belo Horizonte, MG.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.