



**XXIX Congresso Brasileiro de Custos**  
16 a 18 de novembro de 2022  
- João Pessoa / PB -



## **Custos incidentes na prestação dos serviços da Agência do Trabalhador do Município de Cruzeiro do Oeste - PR**

**Hugo Henrique Saullin-Alvaro** (UEM) - hugosaullin@hotmail.com

**Kerla Mattiello** (UEM) - m\_kerla@hotmail.com

### **Resumo:**

*A realização deste trabalho tem como função norteadora o fato de se existir um crescente nível de interesse da população acerca das informações públicas. Porém, ao se pesquisar sobre estudos referentes à aplicação de métodos de custeios no setor público, verificou-se a existência de relativamente poucos trabalhos sobre o assunto, desta forma houve-se a necessidade de obter mais informações sobre os custos na execução dos serviços públicos, neste caso, os oferecidos pela Agência do Trabalhador do Município de Cruzeiro do Oeste no Paraná. O presente estudo busca evidenciar os custos existentes na prestação dos serviços, juntamente com a análise comparativa entre os métodos de custeio por absorção, variável e por atividade. Esta pesquisa é descritiva, com finalidade aplicada, realizada pelos métodos qualitativo e quantitativo. Os métodos aplicados no delineamento da pesquisa foram o documental e o estudo caso-controle. Seu método de abordagem foi o dedutivo e a pesquisa foi feita em campo. A coleta de dados foi feita in loco, com informações fornecidas pelas esferas de administração pública municipal, estadual e federal, que estão diretamente ligadas à manutenção das atividades da Agência. Quanto aos resultados da pesquisa, obteve-se o valor de custo unitário de R\$ 88,00 segundo o método de absorção; R\$ 79,94 segundo o custeio variável; e para o custeio por atividades tivemos o valor de R\$ 93,30 para os encaminhamentos a novas vagas, R\$ 105,31 para as requisições de seguro desemprego e R\$ 53,58 para as solicitações de carteira de trabalho.*

**Palavras-chave:** *Métodos de Custeio, Setor Público, Agência do Trabalhador*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Custos incidentes na prestação dos serviços da Agência do Trabalhador do Município de Cruzeiro do Oeste – PR**

### **RESUMO**

A realização deste trabalho tem como função norteadora o fato de se existir um crescente nível de interesse da população acerca das informações públicas. Porém, ao se pesquisar sobre estudos referentes à aplicação de métodos de custeios no setor público, verificou-se a existência de relativamente poucos trabalhos sobre o assunto, desta forma houve-se a necessidade de obter mais informações sobre os custos na execução dos serviços públicos, neste caso, os oferecidos pela Agência do Trabalhador do Município de Cruzeiro do Oeste no Paraná. O presente estudo busca evidenciar os custos existentes na prestação dos serviços, juntamente com a análise comparativa entre os métodos de custeio por absorção, variável e por atividade. Esta pesquisa é descritiva, com finalidade aplicada, realizada pelos métodos qualitativo e quantitativo. Os métodos aplicados no delineamento da pesquisa foram o documental e o estudo caso-controle. Seu método de abordagem foi o dedutivo e a pesquisa foi feita em campo. A coleta de dados foi feita *in loco*, com informações fornecidas pelas esferas de administração pública municipal, estadual e federal, que estão diretamente ligadas à manutenção das atividades da Agência. Quanto aos resultados da pesquisa, obteve-se o valor de custo unitário de R\$ 88,00 segundo o método de absorção; R\$ 79,94 segundo o custeio variável; e para o custeio por atividades tivemos o valor de R\$ 93,30 para os encaminhamentos a novas vagas, R\$ 105,31 para as requisições de seguro desemprego e R\$ 53,58 para as solicitações de carteira de trabalho.

Palavras-chave: Métodos de Custeio. Setor Público. Agência do Trabalhador.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 INTRODUÇÃO**

A necessidade do controle, bem como a obrigatoriedade de prestar informações tempestivas aos diversos usuários de uma empresa são algumas das incumbências de seu administrador. Para que as decisões tomadas no ambiente gerencial da empresa possam ser pautadas na fidedignidade dos fatos ocorridos, a utilização de um sistema de custeio tem sofrido uma crescente procura pelos usuários tomadores de decisão. Não distante desta realidade, um administrador público deve se atentar aos mesmos cuidados, uma vez que ele gera informações que nutrem a sociedade e regem sua organização.

Demonstrando o interesse e a preocupação de como o sistema de custos deve ser tratado no ambiente público e com objetivo de melhorar a qualidade das informações prestadas aos administradores públicos durante seu processo de tomada de decisão, a Lei Complementar nº 101/2000 diz, em seu artigo 50, § 3º, que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000). Através da Portaria STN nº 437/2012, a Secretaria do Tesouro Nacional visa, a partir do exercício de 2013, a padronização dos procedimentos contábeis realizados nos

três níveis da Administração Pública juntamente com a aproximação da contabilidade praticada no Brasil com a Contabilidade Internacional.

O conhecimento e entendimento de como os custos de uma atividade pública ocorrem, podem ser mensurados e controlados, pode ser utilizado como uma ferramenta no auxílio dos administradores públicos durante seu processo de tomada de decisões quanto à correta destinação dos recursos arrecadados pelo fisco. Apesar de serem de livre acesso, grande parte da população não tem o hábito de buscar informações quanto aos gastos públicos. Quer seja por comodidade, falta de esclarecimento, pouco conhecimento acerca do assunto ou por questões culturais, é possível sentir quão fraco é o elo existente na relação entre governo e população.

Como não se pode esperar que subitamente toda a população resolva se interessar pelos gastos públicos e buscar sua prestação de contas pela Administração Pública, propôs-se a realização deste trabalho com o objetivo de evidenciar os gastos do governo, bem como realizar a análise comparativa da aplicação de diferentes métodos de custeio aplicáveis ao órgão público estudado, com o intuito de prestar informações aos cidadãos que arcam com esses gastos através dos tributos pagos ao governo.

Levando em consideração que todos os gastos despendidos na realização das atividades da Agência do Trabalhador de Cruzeiro do Oeste – ATCO são pagos com recursos dos três níveis da administração pública, ou seja, são gastos arcados com recursos municipais, estaduais e federais, evidenciaremos separadamente a parcela com que cada esfera da administração pública contribui para que a ATCO possa continuar em atividade.

A apresentação deste artigo dá-se em cinco tópicos: introdução, que contém a delimitação do assunto assim como o ambiente e justificativa para sua realização. A revisão teórico-empírica contempla os assuntos, temas e autores que nortearam a realização da pesquisa. Na metodologia, são apresentadas as classificações da pesquisa segundo diversas características. Na apresentação dos dados e análise dos resultados, constam os elementos da pesquisa bem como o diagnóstico coerente e conciso dos resultados obtidos. Finalmente, a conclusão é responsável por responder à questão da pesquisa, apresentar o alcance ou não do objetivo assim como apresentar indicações que poderão nortear a realização de novas pesquisas na área.

## **2 REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA**

### **2.1 Métodos de custeio aplicáveis ao setor público**

A Contabilidade Pública possui uma estrutura contábil distinta se compararmos com a contabilidade aplicada no âmbito das empresas. Todos os gastos públicos, que possuem natureza orçamentária, são registrados como despesas e por este motivo quando a entidade desejar conhecer os custos existentes durante a execução de suas atividades, faz-se-há a necessidade de se mensurar o consumo dos ativos que estão ligados à produção de seus bens ou serviços (SLOMSKI, 2011, p. 62). Kohama (2009, p. 86) apresenta como Despesa Pública “os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais [...]”.

Por métodos de custeio podemos entender como o processo pelo qual são atribuídos os custos inerentes a prestação de serviço ou ainda à fabricação de um determinado produto, uma vez que “a expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor” (MARTINS; ROCHA, 2010,

p. 44). Slomski (2011, p. 62) apresenta alguns principais métodos de custeio que possuem aplicabilidade dentro do sistema contábil público, que são o método de custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades e o custeio padrão.

O custeio por absorção é o “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custo do produto” (MAHER, 2001, p. 360), ou seja, é o método de rateio onde todos os custos inerentes ao processo produtivos são alocados e absorvidos pelos produtos ou serviços produzidos durante o período considerado.

Para Maher (2001, p. 360), o custeio variável ou custeio direto é o “sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos”. Neste sistema de custeio, são considerados como custos inerentes à produção ou aos serviços somente os custos que por sua natureza variam de acordo com o volume de produção, enquanto os custos fixos, até mesmo os que possam ser identificáveis aos produtos, são diretamente lançados ao resultado do período em que ocorrem.

Quando se trata do método de custeio baseado em atividades, Slomski (2011, p. 85) entende que este “certamente, é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades”. Ainda, Nakagawa (2001, p. 39) afirma que a existência e utilização do custeio baseado em atividade, ou ABC, parte do pressuposto de que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não por seus produtos. Considera, ainda, como sendo os produtos consequências de suas atividades e que, por esse motivo, seus custos devem ser alocados de acordo com as atividades realizadas para fabricá-los.

Entende-se como sendo custo padrão o “[...] custo-base, estabelecido para ser comparado, depois, ao custo real (custo histórico)” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 51). Em síntese, o método de custeio padrão tem como objetivo a mensuração dos custos de uma unidade ou lote a serem produzidos. Depois que os produtos estiverem efetivamente prontos, o custo padrão serve como base de comparação com o custo real incorrido sobre os produtos. Este método de custeio pode ser de grande auxílio durante o processo de tomada de decisão, uma vez que torna possível a identificação de possíveis problemas que podem onerar desnecessariamente os produtos durante seu processo produtivo.

## **2.2 Custos da prestação de serviço no setor público**

Para Reis (2011, p. 08), considerar a ideia de que se existe de que a entidade pública não almeja lucro na realização de suas atividades, pode ser um fator imprescindível para que não exista ainda uma cultura de custos acompanhando a gestão pública de um modo geral, pois durante a execução de qualquer atividade, existe a necessidade de se manter um controle dos recursos investidos, controle este que pode ser capaz de demonstrar a real situação de uma empresa, bem como demonstrar possíveis falhas a tempo hábil de serem corrigidas.

A necessidade da existência do controle dos custos em uma atividade pública pode ser explicada de acordo com Silva *et al* (2007, p. 14), pois “a contabilidade de custos trabalha com o regime de competência em lugar da mera mensuração das entradas e das saídas de recursos governamentais”, o que significa dizer que, o sistema contábil adotado pelas entidades públicas, que se baseia no regime de caixa, fere a exatidão dos custos existentes em uma atividade, pois por este método de

reconhecimento de receitas e despesas, não se existe a fidedignidade dos acontecimentos reais em um determinado período.

Ao se propor a realização de um estudo sobre os custos incidentes sobre a prestação de serviços por uma entidade pública, verificamos a necessidade de conhecer o retrospecto sobre trabalhos já realizados com este mesmo objetivo a fim de possuímos um referencial sobre como identificar, mensurar e alocar os custos encontrados.

No quadro 1, elenca-se alguns trabalhos identificados sobre os sistemas de custeio aplicados no serviço público:

Método de Custeio	Órgão de Estudo	Autores			
		Artigo	Dissertação	Tese	Livro
Custeio Baseado em Atividade	Hospitais de Maringá – PR e Florianópolis – SC		Abbas (2001)		
Custeio Baseado em Atividade	Companhia Paulista de Trens Metropolitanos	Arnosti <i>et al</i> (2001)			
Custeio por Absorção	Hospital Filantrópico – SC	Beuren; Schindwein (2008)			
Custeio Baseado em Atividade	Laboratório Nacional de Luz Síncrotron		Cardoso <i>et al</i> (1999)		
Custeio Baseado em Atividade	Hospitais Públicos – PR e MG e Hospital Privado – PR	Raimundini <i>et al</i> (2005)			
Custeio por Absorção	Câmara Municipal de Paulo Lopes/SC	Raupp (2009)			
Custeio Baseado em Atividade	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos				Silva <i>et al</i> (2007)

**Quadro 1. Estudos sobre a aplicabilidade de métodos de custeio no setor público**

Fonte: A pesquisa – 2014

Analisando as publicações selecionadas, podemos verificar a existência de estudos sobre os custos públicos e que, em sua maioria tratam-se de trabalhos relativamente recentes, uma vez que “salvo algumas experiências isoladas, pode-se dizer que não há cultura de custos no serviço público no Brasil” (ALONSO, 1999, p. 41).

Esta característica de os trabalhos sobre os custos públicos serem relativamente recentes dá-se, pois como já mencionado, segundo Slomski (2005, p.62) a entidade pública não necessita de informações sobre seus custos, uma vez que todas suas receitas e despesas advêm de programa orçamentário que o delimita e direciona às atividades necessárias.

Porém, o texto mencionado na Lei nº 4.320/1964 que diz, em seu artigo 22, seção IV, que juntamente com a proposta orçamentaria encaminhada ao Poder Legislativo, deverá o Poder Executivo enviar ainda: “[...] Especificação dos programas [...], decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa” (BRASIL, 2000). Este texto apresenta-se em contrapartida ao que nos demonstrou anteriormente o autor, uma vez que existe sim o embasamento legal para que o Poder

Executivo mantenha e apresente a apuração dos custos incidentes sobre sua prestação de serviço.

### **2.3 Estudos recentes sobre custos aplicados ao setor público**

Durante a execução de qualquer atividade, existe a necessidade de se conhecer os custos que a acompanham com o objetivo de verificar a real situação da empresa durante estas execuções, pois são essas que servirão de suporte para a tomada de decisão sobre qualquer aspecto. Considerando a ideia que se existe de que a entidade pública não almeja lucro na realização de suas atividades, Reis (2011, p. 08) considera este como sendo um fator imprescindível para que não exista ainda uma cultura de custos acompanhando a gestão pública de um modo geral. Porém, pode-se verificar um aumento no interesse dos usuários sobre as informações acerca do custeio em uma atividade pública, tanto que existe um crescente número de atividades desenvolvidas nesta área.

A pesquisa realizada em um hospital filantrópico do Estado de Santa Catarina teve como método utilizado, o custeio por absorção, que pretendia proporcionar a seus utilizadores um sistema que dispensaria a utilização de sistemas paralelos de custeio bem como os custos extras que esses sistemas poderiam gerar dentro da organização (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008, p. 04). Já em seu estudo realizado na Câmara Municipal de Paulo Lopes, em Santa Catarina, Raupp (2009, p. 08) optou pela utilização do custeio por absorção, pois o autor entendeu que este método de custeio é o que apresenta menor número de estudos segundo sua aplicabilidade no setor público.

Ao realizar a comparação entre hospitais públicos e privados de diferentes cidades do país, Raimundini *et al* (2005, p.03) verificou que o sistema ABC seria capaz de apresentar informações mais claras e precisas acerca dos custos dos bens ou serviços analisados, assim como melhor demonstraria o processo de custeamento e desempenho das atividades. Afirma ainda que, o ABC é capaz de proporcionar a “integração do sistema de custeio aos demais sistemas da organização, através do sistema de informação” (RAIMUNDINI *et al* 2005, p.04), e que este fato pode tornar o processo de gestão mais eficiente.

No estudo realizado no Laboratório Nacional de Luz Síncrotron (LNLS) o autor apresenta que a diretoria buscou junto a trabalhadores e consultores do LNLS qual seria o melhor método de custeio aplicável. O ABC foi escolhido por ser o que melhor se “adaptava a cultura gerencial, o modelo de gestão e tipo de atividade” do Instituto (CARDOSO *et al*, 1999, p. 07).

Durante seu estudo realizado na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), Silva *et al* (2007, p. 232) verificou que os sistemas tradicionais de custeio não satisfaziam as necessidades da empresa, uma vez que os mesmos haviam sido desenvolvidos para atender às empresas industriais do século XIX. Por este motivo, a alternativa que melhor se adaptou às características da ECT foi o ABC, uma vez que este “proporciona uma percepção clara do comportamento dos custos, que deve ser administrado por uma organização, identificando geradores de custos” (SILVA *et al* 2007, p. 233).

No que diz respeito aos trabalhos realizados por Abbas (2001) em hospitais de Maringá no estado do Paraná e Florianópolis em Santa Catarina bem como ao realizado por Arnosti *et al* (2001) na Companhia Paulista de Trens Metropolitanos, por ambos trabalhos terem sido realizados pelo método de custeio ABC, optou-se pela não demonstração dos mesmos uma vez que possuem certa semelhança com os

estudos realizados por Cardoso *et al* (1999), Raimundini *et al* (2005) e Silva *et al* (2007), todos estes já elencados anteriormente.

Independente de qual seja a área de estudo, ou ainda, a instituição onde a análise de custos está sendo realizada, nota-se, de acordo com as pesquisas, que é real a necessidade de conhecer os custos incidentes sobre as atividades, sua forma de alocação que melhor satisfaça as necessidades dos administradores bem como possa condizer mais fielmente com a realidade vivida dentro destas instituições.

### 3 METODOLOGIA

A utilização do termo metodologia pode apresentar dois significados distintos entre si. O primeiro refere-se ao ramo da pedagogia que estuda e ensina a melhor maneira de se transmitir o conhecimento, ao passo que, o segundo diz-se do ramo da metodologia científica e da pesquisa que trata do estudo crítico-analítico dos métodos de investigação (ZANELLA, 2007, p. 19). Para a elaboração do presente artigo, foi utilizada a segunda definição, uma vez que método pode ser entendido como o caminho que foi utilizado para se chegar a um determinado fim, ao passo que método científico trata-se de um conjunto de processos ou procedimentos técnicos e intelectuais utilizado para se chegar ao conhecimento (GIL, 2011, p. 8).

Quanto ao enquadramento de seus objetivos, a tipologia da pesquisa poderá ser exploratória, descritiva ou explicativa (BEUREN *et al*, 2006, p. 80). O presente artigo pode ser classificado como descritivo, pois “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento entre variáveis” (DIEHL; TATIM, 2004, p. 54). Uma vez que busca realizar o levantamento de dados quanto aos custos existentes na prestação de serviço realizada pela ATCO. A pesquisa descritiva é aquela em que o autor faz o levantamento e análise dos dados sem neles interferir (BEUREN *et al*, 2006, p. 81), ou ainda, “são as que se propõem a estudar o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade” (GIL, 2010, p. 28).

Segundo Gil (2010, p. 26), tradicionalmente as pesquisas podem ser classificadas em dois grupos de acordo com sua finalidade, que são denominadas de pesquisa básica e pesquisa aplicada, sendo a primeira com o objetivo de acrescentar o conhecimento, ao passo que, a segunda busca resolver problemas da sociedade em que vivem os pesquisadores. Tendo por base a explicação dada pelo autor, este trabalho se categoriza, quanto à sua finalidade, em pesquisa aplicada, uma vez que não buscamos apenas o conhecimento acerca do assunto tratado, mas também sua aplicação em uma situação específica. Para Diehl e Tatim (2004, p. 55) em geral, as pesquisas de natureza aplicada, se atém a problemas de natureza organizacional.

No que se refere ao método de abordagem do problema, Zanella (2007, p. 93) entende que existem dois métodos de pesquisa que são o quantitativo e o qualitativo. O enquadramento deste trabalho dá-se segundo os dois métodos, pois o método qualitativo busca conhecer a realidade pela ótica do pesquisador sem a utilização de instrumentos estatístico, ao passo que o método quantitativo foi utilizado no que diz respeito à tabulação e apreciação dos dados obtidos a fim de transformá-los em informações úteis à pesquisa.

Quando se trata dos métodos empregados, Gil (2010, p. 29) entende que existem diferentes formas para o delineamento da pesquisa quanto a seu ambiente, abordagem e técnicas de coleta e análise de dados, os quais são: pesquisa bibliográfica; pesquisa documental; pesquisa experimental; ensaio clínico; estudo caso-controle; estudo de corte (sic); levantamento de campo; estudo de caso; pesquisa etnográfica; pesquisa fenomenológica; teoria fundamentada nos dados;

pesquisa-ação; e pesquisa participante. A classificação do presente artigo se dará em pesquisa documental e estudo caso-controle.

Pesquisa documental é aquela onde os dados ainda não foram tratados analiticamente ou que possam ser retrabalhados para servirem ao propósito de uma nova pesquisa (BEUREN *et al*, 2006, p. 89; DIEHL; TATIM, 2004, p. 59). O estudo caso-controle ou *ex-post-facto* ocorre quando a pesquisa está sendo realizada com dados e informações já ocorridas, onde o pesquisador não possui qualquer tipo de influência sobre elas (DIEHL; TATIM, 2004, p. 59; ZANELLA, 2007, p. 35) e por este motivo cabe o enquadramento deste trabalho.

Existe, ainda, a possibilidade de se relacionar as pesquisas quanto aos seus métodos de abordagem, que para Marconi e Lakatos (2006, p. 106) podem ser entre método indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo ou dialético. Este artigo pode ser considerado como tendo por base o método dedutivo, pois, parte de um pressuposto geral para um específico, o que significa dizer que não se faz necessário conhecer e analisar toda a população para se ter um resultado comum (GIL, 2011, p. 9).

Por fim Santos (1999, apud BEUREN *et al*, 2006, p. 79) cita que uma pesquisa científica pode ser classificada quanto sua fonte de informação que pode ser de campo, de laboratório ou bibliográfica. Marconi e Lakatos (2006, p. 43) apresentam que uma pesquisa de campo é aquela onde os dados a serem analisados são coletados diretamente no ambiente onde eles ocorrem, cabendo assim a categorização deste artigo.

#### **4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A análise dos dados teve como base as informações obtidas junto à ATCO, bem como ao setor de contabilidade da Prefeitura Municipal de Cruzeiro do Oeste – PMCO. Dentre as informações sobre os custos, a depreciação representa um valor relevante. Sobre este assunto existe a Portaria STN nº 828/2011, onde a Secretaria do Tesouro Nacional dispõe em seu artigo 1º, que cada ente da federação deveria disponibilizar ao acesso público e do Tribunal de Contas a que esteja jurisdicionado, cronograma de ações a serem implantadas até o final do exercício de 2014 sobre variados temas de interesse, dentre eles “[...] IV – registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão [...]”. Apesar da relevância da consideração dos valores referentes à depreciação, constatou-se que existem muitos ativos presentes na ATCO que não possuem sua etiqueta de patrimônio, fazendo com que não se fosse possível a constatação de se os ativos pertenciam ao Governo do Estado ou Municipal, e ainda, não permitindo o levantamento das datas efetivas de suas aquisições o que impede a realização de simulações de seus valores contábeis.

Em atendimento ao disposto na Portaria STN nº 828/2011, a PMCO regulamentou seu cronograma de execuções através do decreto nº 114/2012 onde dispõe em seu anexo 1 que o prazo para implantação dos registros referentes à depreciação dos ativos imobilizados seria a partir do dia 30 de junho de 2013. Porém pôde-se observar a inexistência de controle referente aos valores de depreciação do patrimônio municipal, fato este justificável em mesmo decreto municipal que, em seu artigo 2º informa que os prazos existentes no anexo 1 podem sofrer alterações por decorrência da dificuldade de implementação, desde que este novo prazo não ultrapasse o imposto pelo STN em sua Portaria nº 828/2014.

Para a obtenção dos dados referentes aos gastos despendidos pelo Governo do Estado do Paraná bem como pelo Governo Federal, foi realizada solicitação junto aos funcionários da ATCO, que por meio de contato eletrônico receberam as

informações repassando-as ao pesquisador. Já no que diz respeito às informações dos gastos arcados pelo Município de Cruzeiro do Oeste, a solicitação foi realizada ao setor de Contabilidade Municipal que forneceu as informações.

Os dados obtidos durante a pesquisa *in loco* foram tabulados e segregados segundo sua fonte pagadora, ou seja, a esfera do poder Público responsável pelo pagamento de cada despesa da ATCO. Posteriormente estes dados foram apresentados na tabela 1.

Tabela 01

**Gastos totais da Agência do Trabalhador em 2013**

<b>CUSTO</b>	<b>VALOR (EM R\$)</b>
<b>Estado do Paraná</b>	
• Água / Esgoto	876,32
• Energia Elétrica	1.542,65
• Telefonia Fixa	3.171,20
• Aluguel	14.400,00
<b>Subtotal</b>	<b>19.990,17</b>
<b>Município de Cruzeiro do Oeste</b>	
• Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal	105.233,57
• Material de Consumo	35.911,02
• Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	51.795,32
• Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	4.795,81
• Equipamentos e Material Permanente	350,00
<b>Subtotal</b>	<b>198.085,72</b>
<b>TOTAL</b>	<b>218.075,89</b>

Fonte: A pesquisa – 2014

Os valores apresentados na tabela 1 somam o total de R\$ 218.075,89. Os gastos custeados pelo Governo do Estado do Paraná por sua vez somam a quantia de R\$ 19.990,17 e dizem respeito aos gastos com a manutenção do prédio onde está instalado a ATCO.

Os valores referentes ao desembolso praticado pela PMCO em prol da ATCO somaram no ano de 2013 o valor total de R\$ 198.085,72. Este valor compreendem todos os gastos relativos às despesas com pessoal, materiais de consumo, serviços prestados por pessoa física ou jurídica e ainda compras de equipamentos ativos para a Agência. Para o fim exclusivo deste estudo, estes valores custeados pelo Governo Municipal, serão denominados apenas de “empenho” e, devido ao fato de se referirem a gastos correlacionados, serão submetidos aos mesmos critérios de rateio.

Um dado importante a respeito dos valores apresentados na tabela 1 é que o valor de R\$ 218.075,89 compreende apenas a parcela gasta diretamente com a funcionalidade da Agência e que, somando-se a este, existe ainda um valor de R\$ 3.585.336,71 referente às parcelas de seguro desemprego pagas no município. Esta quantia paga em forma de benefício, embora possua valor relevante para a economia municipal, não pode ser tratada como custo das atividades uma vez que seu valor de pagamento independe das atividades prestadas.

Outra informação que se faz necessário o conhecimento, é a quantidade de atendimentos realizados pelos funcionários da Agência no ano de 2013. A quantidade de atendimentos, segregada por tipo de atendimento, está demonstrada na tabela 2.

Tabela 02

**Atendimentos no ano de 2013**

<b>TIPO DE ATENDIMENTO</b>	<b>QUANTIDADE</b>
• Encaminhamentos para Vagas	685
• Requisições de Seguro Desemprego	1.123
• Solicitações de Carteira de Trabalho	670
<b>TOTAL</b>	<b>2.478</b>

Fonte: A pesquisa – 2014

A informação contida na tabela 2 apresenta a quantidade de pessoas que buscaram recolocação em novas vagas de emprego em um total de 685 pessoas, representando aproximadamente 28% do total de 2.478 pessoas atendidas. A quantidade de pessoas que solicitaram seguro desemprego no ano de 2013 atingiu um total de 1.123 pessoas. Esta quantidade de pessoas representa pouco mais de 45% dos atendimentos. Ao passo que a quantidade de solicitações de carteira de trabalho na ATCO, representou um total de 670 protocolos no ano. Esta quantidade representa aproximadamente 27% do total de pessoas atendidas naquele ano.

Considerando a tabela 2, pode-se destacar que o total da população que busca os serviços da ATCO tendo por objetivo a requisição para recebimento do seguro desemprego é de aproximadamente 64% maior que a quantidade de pessoas que buscam encaminhamento para oportunidades de emprego, número este que representa uma quantidade absoluta de 438 pessoas a mais.

#### 4.1 Custeio por absorção

Para a realização do cálculo do custo pelo método de absorção, deve-se existir um coeficiente para que se possa realizar o rateio. Para este estudo optou-se pela utilização, como divisor do cálculo, a quantidade de atendimentos realizados durante o ano de 2013.

Reforçando o conceito de Maher (2001, p. 360) apresentado no item 2.1, para se realizar o cálculo do custo unitário segundo o método de custeio por absorção deve-se dividir o valor encontrado na tabela 1 que representa os custos totais auferidos pela Agência no período em análise, pelo valor total de atendimentos do mesmo período. Desta forma tem-se, os valores apresentados na tabela 3.

Tabela 03

#### Demonstrativo dos custos segundo custeio por absorção

<b>CUSTO</b>	<b>VALOR</b>
• Custos Totais	218.075,89
• Total de Atendimentos	2.478
<b>TOTAL</b>	<b>88,00</b>

Fonte: A pesquisa – 2014

Portanto tem-se R\$ 218.075,89, divididos por 2.478, retornando o valor de R\$ 88,00, que representa o custo unitário por atendimento segundo o método de custeio por absorção.

#### 4.2 Custeio variável

Antes de realizar o cálculo do custo pelo método variável, é necessário segregar os custos apresentados na tabela 1 entre custos fixos ou custos variáveis, para que desta forma, possa-se obter o valor exato a utilizar. Ao realizar esta separação de custos por tipo de incidência, vamos ao encontro do que nos apresenta

Maier (2001, p. 360), conforme mencionado no item 2.1 da revisão teórico-empírica, que diz que apenas os custos variáveis são considerados para este cálculo.

Considerando que os valores referentes à água/esgoto, energia elétrica, telefonia fixa e aluguel não dependem diretamente da quantidade de atendimentos realizados, elenca-se como custos variáveis apenas os referentes ao empenho municipal, pois, conforme já mencionado, estes gastos são representados, principalmente, por despesas com pessoal, material de expediente, gastos com combustíveis e promoções de vagas ao trabalhador. Portanto desta forma tem-se as informações da tabela 4.

Tabela 04

**Demonstrativo dos custos segundo custeio variável**

<b>CUSTO</b>	<b>VALOR</b>
• Receita	218.075,89
• Custos Variáveis	198.085,72
• Margem de Contribuição	19.990,17
• Custos Fixos	19.990,17
<b>TOTAL</b>	<b>0,00</b>

Fonte: A pesquisa – 2014

Os dados constantes na tabela 4 apresentam o cálculo do custeio variável segundo o formato com margem de contribuição. Os valores apresentados como receitas totais referem-se a todos os repasses recebidos do governo no ano de 2013. Os custos variáveis, conforme já mencionado, são os custos que por sua natureza variam de acordo com o número de atendimentos e, nesta tabela, representam o valor repassado pelo Município de Cruzeiro do Oeste. A margem de contribuição apresenta a diferença entre as receitas e os custos variáveis, já os custos fixos representam os demais custos.

Os valores da tabela 4 demonstram os custos totais pelo método de custeio variável. Dividindo-se os custos variáveis totais pela quantidade de atendimentos tem-se um valor de R\$ 79,94 como sendo o custo unitário dos atendimentos. Seguindo a mesma linha de cálculo para se encontrar a margem de contribuição tem-se o valor unitário de R\$ 8,07 como margem de contribuição unitária. O valor da margem de contribuição representa o valor com que cada produto ou serviço, contribui unitariamente para a formação do lucro da empresa. Concluindo a análise, a tabela apresenta R\$ 0,00 como valor total uma vez que não existe o objetivo de gerar lucro e, desta forma, todos os recursos repassados são utilizados sem deixar sobras.

### 4.3 Custeio baseado em atividade – ABC

Para se realizar o cálculo do custo segundo o método ABC devem-se conhecer todas as atividades envolvidas dentro de um processo bem como o tempo gasto em cada uma delas. Na tabela 5, é apresentado o cálculo dos custos segundo o custeio ABC. Na realização deste cálculo, utilizou-se como base o tempo total gasto por atividade em cada tipo de atendimento, ou seja, encontrou-se a média de tempo gasto por atendimento e, aplicando esta média à quantidade total de atendimentos realizados no ano de 2013 chega-se aos valores da tabela.

Tabela 05

**Demonstrativo dos custos segundo custeio ABC**

Atividade	Tempo Unit	Tempo Total	Percentual	Água	Energia	Telefonia	Aluguel	Empenho	TOTAL
<b>Encaminhamentos para Vagas</b>									
Consultar Documentação	00:00:45	08:33:45	3%	22,89	40,29	82,82	376,06	5.173,10	5.695,15
Verificar se já Possui Cadastro	00:00:35	06:39:35	2%	17,80	31,33	64,41	292,49	4.023,52	4.429,56
Cadastrar dados no Sistema	00:05:35	15:44:35	19%	170,37	299,91	616,53	2.799,58	38.510,86	42.397,26
Encaminhar para Vagas do Perfil	00:01:30	17:07:30	5%	45,77	80,57	165,63	752,13	10.346,20	11.390,31
<b>TOTAL</b>			<b>29%</b>	<b>256,83</b>	<b>452,11</b>	<b>929,39</b>	<b>4.220,26</b>	<b>58.053,69</b>	<b>63.912,28</b>
Atendimentos	685								
<b>Requisições de Seguro Desemprego</b>									
Consultar Documentação	00:00:40	12:28:40	4%	33,35	58,71	120,69	548,02	7.538,55	8.299,31
Verificar se Tem Direito ao Seguro	00:00:25	07:47:55	2%	20,84	36,69	75,43	342,51	4.711,59	5.187,07
Verificar se já Possui Cadastro	00:00:35	10:55:05	3%	29,18	51,37	105,60	479,52	6.596,23	7.261,90
Cadastrar Dados no Sistema	00:05:35	08:30:05	32%	279,31	491,68	1.010,75	4.589,67	63.135,33	69.506,74
Emitir Seguro Desemprego	00:02:15	18:06:45	13%	112,56	198,14	407,32	1.849,57	25.442,60	28.010,18
<b>TOTAL</b>			<b>54%</b>	<b>475,24</b>	<b>836,60</b>	<b>1.719,78</b>	<b>7.809,29</b>	<b>107.424,29</b>	<b>118.265,20</b>
Atendimentos	1.123								
<b>Solicitações de Carteira de Trabalho</b>									
Consultar Documentação	00:00:20	03:43:20	1%	9,95	17,51	36,00	163,48	2.248,81	2.475,75
Verificar se já Possui Cadastro	00:00:15	02:47:30	1%	7,46	13,13	27,00	122,61	1.686,61	1.856,81
Cadastrar Dados no Sistema	00:03:45	17:52:30	13%	111,92	197,02	405,02	1.839,14	25.299,11	27.852,21
Entregar Carteira de Trabalho	00:00:30	05:35:00	2%	14,92	26,27	54,00	245,22	3.373,21	3.713,63
<b>TOTAL</b>			<b>16%</b>	<b>144,25</b>	<b>253,94</b>	<b>522,02</b>	<b>2.370,45</b>	<b>32.607,74</b>	<b>35.898,41</b>
Atendimentos	670								
<b>TOTAL GERAL</b>			<b>100%</b>	<b>876,32</b>	<b>1.542,65</b>	<b>3.171,20</b>	<b>14.400,00</b>	<b>198.085,72</b>	<b>218.075,89</b>

Fonte: A pesquisa – 2014

A tabela 5 foi elaborada segundo a apresentação das informações sobre tempo médio de realização de cada tipo de atendimento, e posteriormente este tempo de atendimento unitário foi multiplicado pela quantidade de atendimentos totais para que fosse possível utilizar como base de cálculo os valores totais. O passo seguinte foi o cálculo do percentual que cada atividade representa dentro do tempo gasto com os atendimentos. E, para concluir, foi aplicado o percentual obtido anteriormente para encontrar quanto de cada custo seria aplicado no desenvolvimento de cada atividade.

Tendo em mãos os valores totais dos custos por atendimento segundo o método de custeio ABC, divide-se este custo pela quantidade de atendimentos realizados no ano para que se tenha o custo unitário de cada atendimento. Sendo assim obteve-se o custo unitário de R\$ 93,30 para os encaminhamentos para novas vagas de emprego, R\$ 105,31 para as requisições de seguro desemprego e R\$ 53,58 como sendo o custo das solicitações de carteira de trabalho.

Analisando os resultados segundo o método ABC, uma informação obtida refere-se ao valor total dos custos sobre as atividades de encaminhamento para vagas e solicitações de carteiras de trabalho apresentarem uma diferença de R\$ 28.013,87 apesar da diferença entre os tipos de atendimento ser de apenas 15 atendimentos.

De forma geral, pode-se observar que foram obtidos os valores referentes aos custos unitários dos atendimentos segundo os três métodos de custeio propostos, e desta forma pôde-se verificar a existência de diferentes valores segundo cada um destes métodos. Segundo o método de custeio por absorção foi encontrado o valor unitário de R\$ 88,00 referente aos custos dos serviços prestados, para o método de custeio variável obtivemos R\$ 79,94 como o valor unitário dos custos e, para o método de custeio baseado em atividades foi encontrado um valor unitário para cada atividade: R\$ 93,30 para a atividade de encaminhamento a novas vagas de emprego, R\$ 105,31 para os requerimentos de seguro desemprego e R\$ 53,58 para as solicitações de carteiras de trabalho.

Ao se analisar a possibilidade de implantar um método de custeio na ATCO, tendo como base o presente trabalho, pode-se verificar a existência de alguns problemas e benefícios durante este processo. O método de custeio variável talvez seja o mais simples de se implantar e utilizar, uma vez que consiste apenas na divisão do valor total dos custos pela quantidade de atendimentos.

No que tange a escolha da aplicação do método de custeio variável, é possível identificar alguns problemas, pois como já mencionado no item 4.2, por se tratar de uma atividade que não objetiva a geração de lucro, e pela maioria dos custos serem atribuídos como variáveis, o custo unitário será próximo do custo encontrado pelo método de custeio por absorção, tendo assim como margem de contribuição unitária valores relativamente pequenos. Outro ponto a se analisar sobre a implantação do método de custeio variável é o de que se a incumbência deste cálculo ficar sob responsabilidade de uma pessoa ou setor que não possui o devido conhecimento sobre os conceitos de contabilidade existirá uma dificuldade quanto a apropriação dos custos como sendo fixos ou variáveis.

Sobre a implantação do método de custeio baseado em atividade, percebe-se, de acordo com o estudo, que este é o que melhor identifica os custos segundo sua incidência, porém, este método exige maior controle das atividades realizadas, bem como o tempo gasto em cada uma delas.

## **5 CONCLUSÃO**

Analisando o contexto atual da contabilidade de custos aplicáveis ao setor público, verifica-se certa dificuldade no que diz respeito a encontrar estudos existentes

sobre o assunto para utilizar como norte em nossa pesquisa, desta maneira propôs-se a realização deste trabalho. A principal contribuição deste estudo encontra-se na apresentação de informações acerca dos custos incidentes em uma atividade pública. Como contribuição acessória buscou-se produzir uma pesquisa científica que possa, futuramente, servir de base para novos estudos sobre o assunto para que, deste modo, tenha-se um crescente número de pesquisas voltadas para o setor público.

Durante a realização do presente trabalho, fez-se a necessidade de buscar junto à administração pública informações sobre todos os custos incidentes sobre a prestação dos serviços pela ATCO. Tal objetivo pôde ser concluído com a pesquisa *in loco* e solicitações que foram atendidas pelos responsáveis do órgão analisado.

Juntamente com a informação correspondente aos valores dos custos apresentados pela ATCO, sentiu-se a necessidade de segregar esses valores de acordo com sua fonte pagadora. Tal segregação se fez necessário com o intuito de apresentar aos usuários, informações mais claras e exatas a respeito de todo o direcionamento dos recursos públicos na manutenção do órgão em análise e foi possível graças à disponibilização dos valores dos custos, bem como com a realização da análise dos dados obtidos.

Com base no objetivo desta pesquisa que era evidenciar os gastos do governo, assim como realizar a análise comparativa da aplicação de diferentes métodos de custeio aplicáveis ao órgão público estudado, acredita-se que o objetivo pôde ser concluído com êxito graças às informações prestadas pelos envolvidos com a ATCO, como também com a realização do tratamento destes dados e análises que foram realizadas acerca das informações.

Tendo por base os valores resultantes da pesquisa realizada, pode-se considerar o custeio baseado em atividade a melhor opção para implantação na ATCO, haja visto que este método de custeio é o que melhor apresenta os valores segregados por tipo de atendimento, desta forma perfazendo um valor mais próximo da realidade vivida pelo órgão.

Considerando que o método de custeio ABC exige um melhor controle do desenvolvimento das atividades pelos funcionários da Agência se o compararmos aos outros métodos de custeio estudados, caso exista a impossibilidade de se continuar existindo este controle ou ao considera-lo inviável segundo seu custo-benefício, o método considerado como melhor a ser utilizado pela ATCO é o Custeio Variável, uma vez que este custo talvez seja o mais simples de ser calculado exigindo apenas o conhecimento dos valores que são considerados custos. A aplicação do Custeio por Absorção não foi indicado para a ATCO, pois como o órgão não visa lucro seu cálculo sempre resultará em valor zero assim como sua margem de contribuição será igual ao valor dos Custos e Despesas Fixas.

Ao se realizar a pesquisa alguns pontos puderam ser identificados como possíveis fatores a serem melhorados para que uma futura análise possa ser realizada com resultados mais fidedignos. Um dos pontos principais a serem considerados diz respeito à informação de depreciação, que hoje não é calculada no órgão. Sabe-se que durante o cálculo dos custos de qualquer atividade, a depreciação é fator imprescindível, e talvez sua falta possa ser considerada como fator delimitante quanto à confiabilidade das informações prestadas, deste modo indica-se a aplicação dos cálculos de depreciação referente aos ativos da ATCO.

Outro fator a se mencionar diz respeito à mão de obra, uma vez que neste caso os funcionários não recebem qualquer benefício por produtividade, os valores referentes à mão de obra tendem a permanecer estáveis, desta forma mesmo que não haja atendimento algum durante um período, este valor não oscilará. Desta forma

deve-se considerar a possibilidade da implantação de mecanismos que otimizem o trabalho bem como campanhas de incentivo ao atendimento para novas pessoas.

## REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001) Gestão de custos em organizações hospitalares. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.
- Alonso, M. (1999) Custos no Serviço Público. RSP – Revista do Serviço Público. Brasília, ano 50, nº 01, p. 37-63, jan. / mar.
- Rnosti, J. C. M. *et al.* (2001) Proposição de um modelo de apuração de custo no transporte de passageiros dos trens metropolitanos em São Paulo. VIII Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo.
- Beuren, I. M. *et al.* (2006) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M., Schindwein, N. F. (2008) Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. ABCustos Associação Brasileira de Custos. Vol. III, nº2 – mai / ago.
- Brasil. Poder Executivo. Lei n.º 4.320, 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em 07/06/2014.
- Brasil. Poder Executivo. Lei complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 07/03/2014.
- Brasil. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte III – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Brasília. 5 ed. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/751>. Acesso em 07/03/2014.
- Brasil. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_828\\_20111214.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf). Acesso em 23/10/2014.
- Cardoso, R. L. *et al.* (1999) A implantação do sistema de custeio por atividades em um centro nacional de pesquisas: o caso LNLS – Laboratório Nacional de Luz Síncrotron. Campinas.

- Cruzeiro Do Oeste, Decreto n. 114, de 14 de março de 2012. Dispõe sobre o cronograma de atendimento à Portaria nº 828/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional, (STN) em decorrência do Manual de Contabilidade ao Setor Público (MPCASP) e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).
- Diehl, A. A., Tatim, D. C. (2004) Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. 1 ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Gil, A. C. (2010) Como elaborar projetos de pesquisa. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2011) Métodos e técnicas de pesquisa social. 6 ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2009) Contabilidade pública: teoria e prática. 10 ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Maher, M. (2001) Contabilidade de custos: criando valor para a administração. Trad. José Evaristo dos Santos. 1 ed. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. de A., Lakatos, E. M. (2006) Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6 ed. 7 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Martins, E., Rocha, W. (2010) Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. 1 ed. São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. (2001) ABC: custeio baseado em atividades. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Raimundini, S. L. (2005) Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado.
- Raupp, F. M. (2009) Gestão de Custos no Legislativo Municipal por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de caso. Pensar Contábil. Rio de Janeiro, v. 11, nº43, p. 05-14, jan / mar.
- Reis, H. da C. (2011) Custos e Controle Gerencial na Administração Municipal. Revista de Administração Municipal. Rio de Janeiro, IBAM, ano 57, nº 276, p. 05-18, jan. / mar.
- Silva, C. A. T. (organizador) *et al.* (2007) Custos no setor público. 1 ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília.
- Slomski, V. (2005) Controladoria e governança na gestão pública. 1 ed. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V. (2011) Controladoria e governança na gestão pública. 1 ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Zanella, L. C. H. (2007) Metodologia da pesquisa. 1 ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC.