

SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA COMLURB

MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM APPLIED TO PUBLIC ADMINISTRATION: A CASE STUDY IN COMLURB

Cláudia Lima Félix¹
Josir Simeone Gomes²

Resumo: A Contabilidade Gerencial se revela como importante instrumento de avaliação gerencial, ao possibilitar o conhecimento dos processos de negócio, o controle das operações e a correta alocação dos custos, orientando gestores na tomada de decisão. Este artigo tem como objetivo conhecer as características da Contabilidade Gerencial adotada por um órgão da administração pública municipal, avaliar seus resultados e comparar o método aplicado com a literatura existente. A relevância deste estudo se fundamenta na importância que um sistema de custos apresenta para a mensuração e avaliar de programas e projetos governamentais. A partir da metodologia proposta verificou-se que apesar da complexidade das operações estatais, a Contabilidade Gerencial pode ser adotada como uma das ferramentas de avaliação e controle dos gastos públicos.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Administração Pública; Contabilidade Pública.

Abstract: Management Accounting is an important instrument of management evaluation, when becomes known the business processes, the operations control and the correct allocation of the costs, guiding managers through the decision making. This article aims to know the characteristics of Management Accounting adopted by a city hall administration agency in Rio de Janeiro, as well as to evaluate its results and to compare the method applied by the agency with the literature about the subject. The relevance of this study bases on the importance that a costs system has to the measurement and evaluation of the government programs and projects. Due to the methodology used it was verified that although the complexity of the state operations, Management Accounting can be adopted as one of the evaluation and control tools of the public expenses.

Key-words: Managerial Accounting; Public Administration; Public Accounting.

¹ Mestranda do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, felix.claudia@yahoo.com.br

² Doutor em Administração, Professor Adjunto e Coordenador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, josirgomes@superig.com.br

1. INTRODUÇÃO

As crises fiscais ocorridas nos últimos anos têm obrigado os governos de todo o mundo a reformularem sua forma de pensar a administração, pensar em como atender às necessidades da coletividade com os recursos disponíveis, em um mercado cada vez mais exigente por transparência e eficiência. Uma administração com foco nos resultados, vislumbrada através da implantação da gestão gerencial, onde a transparência dos atos e a melhoria da qualidade dos serviços prestados objetivam atender ao cliente-cidadão.

A mudança de paradigma demandou do governo brasileiro a elaboração de um planejamento estratégico para a implantação da transformação requerida. A reforma administrativa introduzida nos anos 90 visou à substituição da administração pública burocrática e hierarquizada por uma nova gestão pública, conforme definição de Bresser Pereira (1998), com estrutura de organização em rede, adoção de avaliação de desempenho e orientação para resultados. A transformação de uma administração burocrática para uma gestão por resultados requer que os programas de governo reflitam com precisão os problemas e resultados que devem ser enfrentados para viabilizar os objetivos futuros, definidos pelas diretrizes estratégicas de governo.

No Brasil, além das motivações econômicas e financeiras, questões legais impulsionam a adoção de sistemas de custos para avaliação do desempenho governamental. A Constituição Federal de 1988 – CF/88, através dos artigos nº 37 determina que a administração pública deve, entre outros, observar o princípio da eficiência. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, por seu turno e em complemento à CF/88, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal. O artigo 50, VI, § 3º, deste diploma legal estabelece que “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Os dispositivos legais ao preverem a eficiência e o controle de gastos objetivam mitigar riscos e corrigir desvios capazes de impedir o alcance das metas orçamentárias e fiscais, definidas nos Planos Plurianuais e nas Leis Orçamentárias.

A restrição orçamentária acarreta duas soluções possíveis: cortar despesas e ajustá-las às receitas, ou avaliar os custos relacionados aos diversos projetos, eliminar desperdícios e aumentar a qualidade dos gastos públicos. Sem um estudo acurado dos custos que ocorrem na administração, o gestor público muitas vezes é levado a práticas de resultados duvidosos, pois sem saber ao certo onde e como reduzir despesas executa cortes em setores que cause impacto “jornalístico” que podem acarretar comprometimento da qualidade dos serviços prestados e até conseqüências na política econômica.

A contabilidade gerencial revela-se como um grande instrumento de análise e avaliação dos custos públicos, por ser capaz de produzir informações gerenciais, a partir de dados orçamentários, que orientem o governo nas tomadas de decisão.

Bresser Pereira (1998) afirma que a administração pública gerencial emergiu, na segunda metade deste século, como resposta à crise do Estado; como modo de enfrentar a

crise fiscal; como estratégia para reduzir o custo e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado; e como um instrumento para proteger o patrimônio público contra os interesses do *rent-seeking* ou da corrupção aberta.

Em 1993, durante o primeiro governo do Prefeito César Maia, a Cidade do Rio de Janeiro sofreu um choque de gestão com a implementação de um sistema de controle com ênfase na administração pública do desenvolvimento gerencial e enfoque na realização dos resultados, aliando a responsabilidade fiscal com a responsabilidade social (SILVA, 2001).

Neste contexto, este artigo objetiva estudar as características do sistema de contabilidade gerencial adotado pela Companhia Municipal de Limpeza Urbana - COMLURB, comparando-as com o referencial teórico utilizado no trabalho. Este estudo busca trazer uma contribuição para a literatura sobre gestão por resultados na administração pública, visto que estuda a aplicabilidade da Contabilidade Gerencial na análise dos processos da companhia.

Para atingir ao objetivo proposto, no próximo capítulo consta a base teórica por meio da qual se busca conhecer os conceitos de custos e dos modelos de gestão nos quais estes são aplicáveis. Em seguida, apresentam-se a metodologia da pesquisa, justificando-se o motivo de seu emprego neste tipo de investigação, o método empregado na coleta de dados e as limitações encontradas no desenvolvimento estudo. Por fim são apresentados os resultados e as principais conclusões da pesquisa, com recomendações para futuras investigações sobre o tema.

2. BASE TEÓRICA

O objetivo da revisão bibliográfica é construir uma base teórica capaz de fundamentar estudos de caso que tenham a gestão por resultados e, em especial o serviço de limpeza urbana como base, assim como possibilitar a análise dos resultados.

2.2. Sistema de Gestão de Custos

O conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos é denominado Sistema de Gestão de Custos. Os Sistemas de Gestão de Custos fornecem informações para usuários internos e externos. Para os usuários internos o sistema gera informações de custo para decisões gerenciais estratégicas e informações de custo para controle operacional. Os usuários externos se beneficiam do sistema obtendo informações sobre medidas agregadas aos produtos e sua relação com os resultados financeiros. Dentro do Sistema de Gestão identificamos o Sistema de Contabilidade Gerencial como uma ferramenta fundamental para a tomada de decisão.

2.2.1. Sistema de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial se desenvolveu a partir da expansão dos mercados e da percepção dos administradores de que a melhor forma de acompanhar a evolução dos resultados de suas organizações seria através da avaliação dos custos.

Ao analisar o objetivo da Contabilidade Gerencial, Martins (2006) argumenta: “A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às Tomadas de Decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de vendas, opção de compra ou de produção, etc.”.

A Contabilidade Gerencial, neste aspecto, é um valioso instrumento de auxílio à tomada de decisão, pois é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais (HORNGREN *et al.*, 2004).

O entendimento de vários estudiosos da matéria é que a Contabilidade Gerencial é a parte da Contabilidade que está diretamente envolvida com os processos produtivos, com o objetivo de gerar informações que possam auxiliar os administradores na tomada de decisão quanto à maximização de resultados quando da alocação de recursos financeiros ou materiais. Essa percepção foi propulsora da mudança de foco da Contabilidade de Custos, que passou de mera avaliadora de estoques em organizações de manufatura para importante ferramenta de decisão gerencial em todos os segmentos de negócio.

A avaliação da aplicabilidade da contabilidade gerencial em organizações do setor público se justifica em função da crise fiscal por que passa o Estado e com a conseqüente restrição orçamentária que limita os entes públicos no alcance de suas metas.

2.2.2. Custos

O entendimento do conceito de custos é de fundamental importância para a análise que se pretende realizar. E este entendimento se inicia com a correta definição que se dá a custos e despesas.

Martins (2006) ensina que, teoricamente, esta segregação parece fácil. Mas que na prática a dificuldade aparece quando a segregação não pode ser feita de maneira clara e objetiva. Finalizando, o autor propõe que custos são os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Depreende-se, portanto, que despesas são todos os gastos realizados nas atividades administrativas e financeiras,

não vinculadas às atividades operacionais. Silva (2004) define despesa como todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade (...) em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Martins (2006) refere-se a custos como gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. E despesa é o “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. São itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Os custos se classificam em diretos e indiretos, fixos ou variáveis, em função de sua alocação dos produtos e em função de sua variabilidade em relação à quantidade produzida.

- **Custo direto** – é aquele que incide diretamente no produto ou serviço e cuja existência só se justifica pela existência do produto ou serviço.
- **Custo indireto** – é aquele que não incide diretamente no produto ou serviço ou, que quando podendo ser relacionado ao produto ou serviço, sua mensuração individual é seja mais difícil, sendo necessário o rateio para sua alocação.
- **Custo variável** – é aquele que muda em proporção direta às mudanças no nível de produção.
- **Custo fixo** – não é imediatamente afetado pelas mudanças no nível de produção.

2.2.3. Sistemas de Custos

Uma organização, antes de definir qual o sistema de custeamento utilizar e qual a modalidade de custeio, deve definir qual processo adotará. O sistema inclui dois processos:

- **Acumulação de custos** - corresponde ao ambiente no qual atua os sistemas e as modalidades de custeio. Divide-se em sistema de produção por encomenda e sistema de produção contínua: Sistema de Produção por Encomenda: caracteriza-se pela fabricação descontínua de produtos não padronizados; Sistema de Produção Contínua: caracteriza-se pela fabricação em série de produtos padronizados.
- **Alocação de custos** – consiste na alocação dos custos através do rateio, através de uma base de alocação específica, relacionada diretamente com a característica da atividade que produziu o custo.

O processo de acumulação de custos apresenta, ainda, dois sistemas básicos de acumulação:

- Sistema de acumulação por ordem ou encomenda – utilizado por organizações onde o sistema produtivo é empregado para produzir produtos ou serviços específicos, não padronizados.
- Sistema de acumulação por processo – utilizado por organizações onde o sistema produtivo segue um processo contínuo, com produtos ou serviços padronizados.

Segundo Zanluca (2007) no sistema de acumulação de custos por ordem de produção, cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção referentes a um determinado produto ou lote de produtos (...). O sistema de acumulação por processo é usado, invariavelmente, na contabilização dos custos de uma produção em massa, sendo acumulados nas contas de custos durante um determinado período, e reclassificados por departamento ou processo no fim desse período; o custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período.

2.2.4. Sistemas de Custeio

O Sistema de Custeio a ser implantado depende do que a organização objetiva com a informação. Este sistema se refere ao momento de reconhecimento do custo e pode ser avaliado em função da natureza dos dados contábeis. Classificam-se em Históricos e Futuros ou Pré-Determinados.

- **Históricos** – também denominados de orçados, reais ou atuais, são os custos registrados tal como ocorrem, sendo determinados no momento da aquisição, da produção ou da prestação do serviço, quantificados em regime de competência.
- **Futuros ou Pré-determinados** – são os custos estabelecidos antes da produção de bens ou serviços. Estão voltados ao planejamento organizacional.

Para Machado (2002) o sistema de custeio do setor público assenta-se nos custos históricos e orçados. O custo histórico é o elemento fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Por sua vez, o custo orçado poderá basear-se em simples estimativas ou utilizar a ferramenta do custo-padrão. O ideal é que se construíssem padrões para todas as atividades e produtos a serem executados no setor público; no entanto, isto é impraticável no início do processo de implantação de um sistema de custos, mas é um ideal a ser perseguido. É importante, todavia, que o sistema de informação crie condições de se especificar, no custo orçado, quando se trata de custo padrão ou de mera estimativa. A alocação de custos a determinadas atividades através de medidas de produção é realizada por meio do direcionador de custo.

2.2.5. Direcionadores de Custos

Durante um processo produtivo as organizações incorrem em custos que podem ser diretamente relacionados com a produção e outros de mais difícil correlação. A necessidade de alocação dos custos indiretos fundamenta-se na idéia de que todos os custos, de algum modo, devem ser alocados aos produtos ou serviços e este procedimento é realizado através de direcionadores de custo.

Segundo Martins (2006), direcionador de custo é 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.

Existem dois tipos básicos de direcionadores:

- Direcionadores de custos de recursos - demonstram a relação entre os recursos gastos e as atividades.
- Direcionadores de custos de atividades – indicam a relação entre as atividades e os produtos.

Hornigren *et al.* (2004), ensina que escolher uma função de custo começa com a escolha dos direcionadores de custo. Os gestores usam a análise da atividade para identificar os direcionadores de custos apropriados e seus efeitos sobre os custos de fabricar um produto ou prestar um serviço. O produto ou serviço final pode ter vários direcionadores, porque várias atividades separadas podem estar envolvidas. Identificar os direcionadores de custos apropriados é o aspecto mais crítico de qualquer método de mensuração do comportamento dos custos.

2.2.6. Metodologia de Custeio

A metodologia de custeio representa a forma que as organizações apropriam custos aos seus produtos ou serviços. Gonçalves (2003) afirma que, “uma das grandes vantagens em se calcular os custos das atividades está no fato de que se gera a informação de custos de atividades que adicionam e que não adicionam valor ao produto, permitindo à administração a busca à redução ou até mesmo à eliminação dos custos das atividades que não adicionam valor”. Para que se possa obter o melhor custeio possível não se pode confiar apenas no bom senso e, sim, utilizar ferramentas que meçam a proporcionalidade entre os custos e as atividades, buscando, assim, a identificação dos melhores indicadores destas variações.

A literatura relaciona cinco métodos de custeio: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Pleno, Custeio Direto e Custeio por Atividade. Para este estudo o método utilizado foi o Custeio Pleno e o por Atividade, pelas razões que serão apresentadas na conclusão.

2.2.6.1. Custeio Pleno - RKW

O custeio pleno, também conhecido como **RKW** - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*, adota a idéia de que o custo do produto ou serviço é obtido a partir o custo de produção mais todos os outros gastos incorridos pela organização. Desta forma são considerados componentes do custo final, além dos custos de produção, também as despesas do período, tais como despesas financeiras, de depreciação, de aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos não relacionados à atividade-fim e impostos. A forma de rateio dos gastos indiretos é realizada por meio de utilização do custo direto mais significativo identificado durante o processo produtivo.

Martins (2006, p.220) analisa que com este método de apropriação de custos e despesas aos produtos e serviços, inclusive despesa com administração e financiamento, chega-se ao custo de produzir e vender (aí incluído o lucro desejado). Para o autor este método desconsidera as forças de mercado como promotoras dos preços a serem praticados ao considerar o custo de produção, acrescido do lucro desejado, como formador do preço.

A legislação fiscal considera este método como o mais apropriado à apuração do resultado financeiro, por entender estar este em concordância com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, em especial o Princípio da Competência, que estabelece que “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento” (Art. 9º, Res. CFC nº 750/93).

2.2.6.2. Custeio Baseado Em Atividades – ABC

O método de custeio ABC surgiu da necessidade das empresas em melhorar o gerenciamento dos processos e manter a competitividade em um mercado cada vez mais exigente. Esta preocupação é justificada pelo aumento crescente dos custos indiretos nos processos produtivos em contraponto aos custos diretos. Esta idéia é corroborada por Costa (2004) ao afirmar que os sistemas convencionais de custos foram desenhados para uma época em que trabalho e material direto eram os fatores predominantes de produção, a tecnologia era estável, atividades de *overhead* suportavam o processo de produção, e existia limitado número de produtos. Neste ambiente, a valorização dos estoques era o objetivo primário da Contabilidade de Custos. Sistemas convencionais de custeio assumem que produtos e seu correspondente volume de produção causam custos. Esses sistemas de custeio, portanto, fazem os itens individuais de produtos serem *focus* do sistema.

O grande diferencial apresentado por este método é a forma como atribui os custos aos produtos. Através de direcionadores de custo, selecionados a partir de critérios previamente definidos, os custos indiretos são rateados às atividades. Algumas críticas são feitas ao modelo ABC. Uma delas é que as despesas efetivamente realizadas não são

reconhecidas no período por este método, ao ativar parcela da despesa através do estoque de mercadorias, por exemplo.

Outra crítica é formulada por Machado (2002) ao sustentar que o custeio por atividade preocupa-se, fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias. O autor argumenta que a adoção do método amplia a dificuldade para implantação de um sistema integrado de custo, orçamento e contabilidade, em função da necessidade de identificação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas, e horário de trabalho de cada um dos funcionários, entre outros aspectos. Outra crítica é que o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (Secretarias de Governo, Planejamento e Fazenda).

Contrapondo a esta idéia, Wiemer e Ribeiro (2007) afirmam que um dos pontos positivos da adoção de um sistema de apuração de custos na administração pública certamente é a contribuição para a identificação de atividades que adicionam ou não valor ao serviço e combater eficazmente desperdícios, contribuindo para que os recursos sejam alocados nos serviços que apresentem melhor desempenho. Uma outra forma de análise dos custos públicos é a verificação do custo per capita, ou seja, o custo de um projeto público em relação ao número de cidadãos atendidos.

3. METODOLOGIA DO ESTUDO

Uma vez que o estudo objetiva analisar as características do sistema de contabilidade gerencial adotado pela COMLURB comparando-o com a literatura existente, foi realizado um estudo de caso a fim de identificar as diversas variáveis contextuais que relacionassem o estudo à teoria. Segundo Ruiz (1996) “a pesquisa de campo consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados e no registro de variáveis, presumivelmente relevantes para ulteriores análises”.

A definição da utilização da técnica de estudo de caso ocorreu em função da necessidade de conhecimento mais profundo sobre a viabilidade da aplicação da contabilidade gerencial ao setor público. Neste contexto, a COMLURB foi selecionada como fonte de pesquisa a fim de se avaliar as características do sistema de contabilidade gerencial adotado.

3.1. Definição das Perguntas da Pesquisa

A pesquisa objetiva a responder duas perguntas:

1. Existe relação, em termos de proximidade ou afastamento, entre a literatura sobre Contabilidade Gerencial e a prática contábil adotada pela COMLURB?
2. A COMLURB adota uma gestão voltada para resultados?

A resposta a estas questões indicará até que ponto à administração municipal carioca está apta para praticar uma gestão voltada a resultados, conforme preconizado pela CF/88, adotado modelos de gestão baseados em técnicas de análise de custo e indicadores de desempenho.

3.2. Coleta de Dados

Os dados foram coletados através da aplicação de um questionário semi-estruturado (Anexo I) aplicado por meio de entrevista e de material disponibilizado pela COMLURB. Este material contém informações referentes à organização da empresa por centro de custos, por atividades, e por tarefas desenvolvidas (indicadores qualitativos e quantitativos), assim como informações contábeis. Além dessa fonte utilizamos, ainda, dados constantes da página da companhia na Internet.

3.3. Tratamento dos Dados

A análise constou da identificação dos procedimentos de coleta, mensuração e registro de dados no sistema de custos da companhia, com identificação das fontes de alimentação do sistema. Verificamos os critérios de apropriação de custos e confrontamos com as práticas teorizadas pela literatura aplicável.

4. ESTUDO DE CASO: COMLURB

4.1. A COMLURB

A companhia tem como missão conservar a cidade limpa com a manutenção de padrões otimizados de qualidade e custos, com foco na saúde, na educação e preservação ambiental, objetivando proporcionar ao cliente-cidadão da cidade do Rio de Janeiro um nível de serviços de limpeza cada vez melhor, com padrão de qualidade em nível mundial.

O planejamento estratégico da COMLURB é definido pelo Plano Plurianual – PPA, estabelecido pelo governo municipal da Cidade do Rio de Janeiro, com base no que dispõe o artigo 138 da Lei Orgânica do Município - LOMRJ, em função da vinculação técnica e administrativa desta entidade. A partir do PPA são definidos os programas, os projetos e as atividades que compõem o orçamento anual.

Em função de sua vinculação, o orçamento da COMLURB segue os trâmites definidos para todos os entes municipais, cuja elaboração está a cargo do poder executivo e cuja fonte de receita advém da taxa de coleta de lixo e limpeza pública paga pelo cidadão anualmente. O serviço de limpeza pública, responsabilidade dos entes públicos, envolve a remoção, tratamento e disposição final dos resíduos domésticos, industriais, de estabelecimentos de saúde e o lixo das vias públicas.

4.2. Estrutura e Atividades Desenvolvidas

A companhia se organiza através de 15.869 funcionários distribuídos por uma Presidência e seis diretorias, conforme composição abaixo.

Diretorias	Operacionais	Administrativos	Total	%
PRE	14	95	109	0,69
DGP	44	253	297	1,87
DAF	542	366	908	5,72
DJU	8	40	48	0,30
DSS	5.763	232	5.995	37,78
DSO	2.831	166	2.997	18,89
DIN	1.428	115	1.543	9,72
EXT	3.830	142	3.972	25,03
TOTAL	14.460	1.409	15.869	100,00
Obs: EXT - Empregados Lotados em Órgãos Externos				
Siglas:				
PRE - Presidência		DSS - Diretoria de Serviços Sul		
DGP - Diretoria de Gestão de Pessoas		DSO - Diretoria de Serviços Oeste		
DAF - Diretoria de Adm. Financeira		DIN - Diretoria Técnica e Industrial		
DJU - Diretoria Jurídica				

Fonte: HGC/ DGP/ Gerência de Acompanhamento e Controle – COMLURB.

Quadro 1: Quantitativo de Funcionários.

No atendimento à população carioca a COMLURB realiza a coleta de 8.700 t/dia de resíduos sólidos, produzidos por uma população estimada em 5.857.904, segundo dados do IBGE. São 11.940 garis distribuídos por cinco regiões administrativas, e uma frota de 1.069 veículos e máquinas. As atividades desenvolvidas pela companhia são classificadas, segundo a intervenção realizada, em ordinárias, extraordinárias, de saúde e outros.

4.3. A Contabilidade

O Sistema de Contabilidade adotado pela COMLURB congrega a Contabilidade Financeira baseada no que determina a Lei nº 6.404/76, a Contabilidade Pública, de acordo com o que determina a Lei nº 4.320/64, com vista ao acompanhamento da execução orçamentária. E a Contabilidade de Custos, executada a partir da contabilização realizada por centro de custos.

Cabe lembrar que a COMLURB é uma empresa pública, com fonte de recursos originária do orçamento público municipal e, como tal, sujeita aos regramentos instituídos para os entes públicos no que concerne à prestação de contas. Este regramento consta da pela Lei nº 4.30/64, que instituiu as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

4.3.1. Sistema de Custos

A apuração de custos teve início em 1996, com o desenvolvimento de um sistema básico de análise dos custos, executado por diretoria, com base nas despesas realizadas, com o objetivo de acompanhar e controle dos custos dos serviços executados pela empresa. Nesta época foi possível identificar que os maiores custos incorridos na empresa se referiam a então existente Diretoria de Transportes. Essa diretoria consumia cerca de 45% dos recursos em manutenção e conservação de sua frota de veículos. Este indicador orientou a reestruturação da empresa, sendo a diretoria extinta e o serviço de transporte terceirizado.

Em 2001 a COMLURB contava então com uma equipe mais especializada em custos e, então, iniciou o desenvolvimento de um sistema baseado em centro de custos, objetivando conhecer a participação de destes nos gastos gerais da companhia. Hoje a COMLURB conta com um sistema capaz de identificar os custos de cada atividade relacionada à coleta e disposição final de resíduos sólidos.

4.3.1.1. Quanto aos Processos

Os sistemas de custeio dos serviços executados pela COMLURB são:

- Quanto à acumulação de custo: Sistema de produção/execução contínua e por processo. Esta forma de acumulação se justifica em razão dos serviços de coleta de lixo ser permanentes e padronizados;
- Quanto à alocação de custos: rateio dos gastos incorridos no processo produtivo, com base nos direcionadores de custo por atividade: mão-de-obra e custo da locação de veículos.

4.3.1.2. Quanto Ao Custeio

O método de apuração dos custos está baseado em centros de custos, a partir de dados reais, coletados através do Relatório de Custos da Gerência de Contabilidade – FGC, como fonte primária e de informações constantes do Banco de Dados de Contratos e da Planilha de Distribuição de Veículos e Equipamentos, elaborados pela Gerência de Suporte Técnico da Diretoria Técnica Industrial – IGS; e Relatórios Operacionais das Diretorias de Serviço Sul e Oeste – DSS e DSO. A utilização dos custos já incorridos, para mensuração

do desempenho da administração, se adequa ao que ensina a literatura quanto ao método de custeio histórico. Isto corrobora com o entendimento de Cardoso (2002), descrito no item 2.2.3.

4.1.1.3. Metodologia de Custeio

4.1.1.3.1. Contabilidade Legal

Contabilidade voltada à prestação de contas. Baseado nesta finalidade, a empresa adota o custo total alocando-o aos Centros de Custos (Gerências), através do rateio direto. Esta é a forma de apuração de custos permitida pela legislação fiscal para fins de apuração de resultado, e a que se ajusta aos Princípios Contábeis. Neste caso o método de apropriação de custos se aproxima do modelo RKW disponível na literatura.

4.1.1.3.2. Contabilidade Gerencial

Através de direcionadores de custos, os custos indiretos são alocados às atividades descritas no Quadro 2, o que tem permitido à empresa o conhecimento dos custos dos processos de trabalho, visando à minimização dos gastos totais e de desperdícios dos recursos públicos. As atividades utilizadas para mensuração dos custos são as apresentadas a seguir, de acordo com a classificação definida pela empresa em ordinárias, extraordinárias, de saúde e outras atividades.

Ordinárias:	Extraordinárias		Saúde	Outras Atividades	
Lixo Domiciliar	Limpeza de Praia	Pilhas e Baterias (aterro)	Coleta RSS	Controle Urbano	Limpeza da Prefeitura
Lixo Público	Orla	Limpeza. Espelho D'água	Limpeza e Higienização Hospitalar	Escola limpa Interna	Cedidos
Transferência	Coleta Seletiva	Coleta de Pilhas e Baterias	Combate a Vetores	Serviços Especiais	
Usina	Limpeza do Parque do Flamengo			Escola Limpa Externa	
Destino Final	Limpeza. Floresta da Tijuca			Remoção Gratuita	

Fonte: A autora

Quadro 2: Indicadores de custo por atividades.

As atividades são divididas em tarefas para aumentar a precisão da apuração dos custos. Neste contexto, a empresa adota os indicadores de Mão-de-obra de Lixo Público, Custos das Atividades de Limpeza Pública, Produção das Atividades de Limpeza Pública e Índice de Produção das Atividades de Limpeza Pública, a partir do conhecimento dos custos das tarefas de Remoção de Lixo Público, Roçagem, Capina e Varredura, Raspagem, Limpeza de Praias e Tonelada de Lixo Transportado, conforme demonstrado para a atividade de Limpeza de Lixo Público.

LIXO PÚBLICO – Custo total em dez/06 – R\$ 21.568.244,00				
Varrição	Raspagem	Roçagem	Capina	Remoção
R\$ 15.329.141,15	R\$ 329.083,20	R\$ 1.737.819,22	R\$ 849.778,02	R\$ 3.322.422,40

Fonte: A autora

Quadro 3: Indicadores de custo por tarefas.

Os custos assim identificados auxiliam, ainda, na elaboração da proposta orçamentária anual da empresa. O que é de fundamental importância em razão das restrições orçamentárias por que têm passado à administração pública, motivadas pela crise fiscal que vem ocorrendo no cenário nacional. Pode-se concluir que o modelo de contabilidade gerencial adotado pela COMLURB aproxima-se do modelo de custeio ABC constante na bibliografia analisada.

5. CONCLUSÃO

O estudo procurou mostrar que apesar da complexidade dos processos produtivos afetos à administração pública, a Contabilidade Gerencial pode ser adotada como ferramenta de avaliação e controle dos gastos públicos.

Deve-se observar que o sistema de custos desenvolvido e implementado pela COMLURB está estruturado de forma a apurar os custos ao nível de atividade e, no caso das diretorias operacionais, ao nível de tarefa, que é a menor parte de um processo produtivo. Os custos indiretos são apropriados a partir de direcionadores de custo definidos como sendo a mão-de-obra direta e o custo de transporte. No entanto, foi evidenciado que itens de custo como IRRF, ISS, depreciação e despesas financeiras são atribuídas diretamente ao Centro de Custos COMLURB. Isto denota a necessidade de melhoria do sistema a fim de que este possa oferecer informações mais completas.

As críticas quanto à adoção do método ABC para avaliação dos custos públicos formuladas por Machado (2002) não foram confirmadas por esta pesquisa, uma vez que identificamos sua aplicação em uma empresa pública do setor de limpeza urbana, a qual é a maior empresa no país neste segmento de negócio.

Em respostas às questões que nortearam a pesquisa de campo, pode-se concluir que do ponto de vista da apuração e demonstração de resultado, a prática adotada pela COMLURB se ajusta ao método RKW. Este método é aceitável em função da especificidade do setor público e em função das determinações legais vigentes. Do ponto de vista gerencial, a avaliação é feita adotando o método de custeio ABC, por apresentar indicadores mais apropriados. Neste aspecto, os indicadores utilizados para mensuração da gestão são: custo de transferência de resíduos por tonelada; custo do recolhimento de pilhas e baterias por quilo; custo de limpeza de logradouros públicos por tonelada; custo de coleta de resíduos sólidos da área de Saúde por tonelada; custo de remoção gratuita por tonelada; custo de coleta domiciliar por tonelada; custo de usinagem do lixo por tonelada; e custo de destino final do lixo por tonelada.

Quanto à gestão por resultados, não foi formada uma opinião conclusiva. Necessário se faz um trabalho complementar que compare resultados de vários exercícios sociais da empresa a partir da adoção do método de custeio ABC. Outra avaliação necessária é a comparação do método utilizado pela empresa pesquisada com outras empresas congêneres que adotem sistema de custos como base para informações gerenciais.

Os resultados obtidos nesta pesquisa demonstram que apesar de toda a crítica que é direcionada ao setor público, principalmente quanto à má gestão de recursos, ainda podem ser encontrados exemplos de organizações que apresentam indicadores de eficiência e eficácia semelhantes aos encontrados nas empresas privadas.

Somente através da realização de mais pesquisas voltadas para o setor público será possível se conhecer a realidade da administração pública no Brasil. Este é o desafio a ser assumido por quem desejar avaliar de forma séria e criteriosa a forma como são usados os recursos postos à disposição dos gestores do setor público brasileiro.

Por se tratar de um estudo de caso não se pode generalizar os resultados obtidos na empresa COMLURB, recomendando-se assim que novas pesquisas sejam realizadas utilizando um número maior de organizações e outras metodologias.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, R. A. E. **A Contabilidade Gerencial como Instrumento de Melhoria do Desempenho Público**. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN>. Acesso em: 16 mar. 2007.
- BLISKA, A. V.; VICENTE, E. F. R. **A Administração Pública Gerencial**. Disponível em: <http://www.intercostos.org.esp/tp_congressos>. Acesso em: 10 abr. 2007.
- CONSELHO FEDERAL de CONTABILIDADE. Resolução nº 750/93. Brasília, 25 mai. 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 25 mai. 2007.
- COSTA, R. P. **A Contabilidade Gerencial**. Disponível em: <<http://www.prd.usp.br>>. Acesso em: 17 mai. 2007.

- FILHO, J. F. R. **Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública**. Brasília, 16 mar. 1997. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN>. Acesso em: 16 mar. 2007.
- GAION, A. V. F. OLIVEIRA, C. R. SCARPIN, M. A. CALIJURI, M. S. S. **Teoria das Restrições Aplicada à prestação de serviços**. Portugal, 28 abr. 2007. Disponível em <http://www.unopar.br/portugues/revista_cientifica>. Acesso em: 28 abr. 2007.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2003.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L. STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 36 e 78 p.
- GONÇALVES, César Schmidt. **Decidir por direcionadores de custos apropriados: Ponto crucial no custeio baseado em atividades**. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.cesur.br/downloads/cesar/>>. Acesso em 23 jun. 2007.
- IBGE. **Limpeza Urbana e Coleta de Lixo 2000**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 19 jun. 2007.
- MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. São Paulo, 19 jun. 2002. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2007.
- NETO, D. F. M. **Administração Pública Gerencial**. Rev. Direito, Rio de Janeiro, v.2, n. 4, jul./dez. 1998. Disponível em: <<http://www.camara.rj.gov.br>>. Acesso em: 24 abr. 2007.
- PEREIRA, L. C. B. **Da Administração Pública Burocrática À Gerencial**. RSP nº 47, 1996. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 03 jun. 2007.
- PEREIRA, L. C. B. SPINK, P. **Gestão Do Setor Público: Estratégia e Estrutura para um Novo Estado..** RJ: Ed. FGV, 16 abr. 1998. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 16 abr. 2007.
- PINTO, Antonio Luiz de Toledo.; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos.; CÉSPEDES, Livia. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 13 ed. São Paulo: SARAIVA 2007.
- RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica: Guia para Eficiência nos Estudos**. 4. ed.. São Paulo: Atlas, 1996.
- SILVA, Lino Martins da. **Controle 180º: máxima eficácia na máxima operacionalidade**. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/rca>>. Acesso em 10 abr. 2007.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.125
- SOARES, Alice Viana. CONCEIÇÃO, Jacitara Silva da. FILHO, Milton Cordeiro Farias. **As Mudanças na Administração Pública no Contexto de Reformas Institucionais dos Estados Nacionais: a experiência do Estado do Pará**, 2002. Disponível em: <<http://www.nead.unama.br>> . Acesso em: 10 abr. 2007.
- WIEMER, A.P. M. RIBEIRO, D. C. **Custos no serviço público**. São Paulo, 25 mai. 2007. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/congresso>>. Acesso em: 25 mai. 2007.

ZANLUCA, Júlio César. **Estrutura básica de um sistema de custeamento**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/sistematicustos>>. Acesso em: 21 jun. 2007.

Josir Simeone Gomes é Doutor em Administração, Professor Adjunto e Coordenador do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), josirgomes@superig.com.br Endereço: Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Faculdade de Administração e Finanças, Rua São Francisco Xavier, 524 9º Andar – Maracanã 20.555-013 – Rio de Janeiro – RJ – Brasil. Tel: 55 (21) 2587-7362, fax: (21) 2587-7765.	Cláudia Lima Félix é Mestranda no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), felix.claudia@yahoo.com.br Endereço: Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Faculdade de Administração e Finanças, Rua São Francisco Xavier, 524 9º. Andar – Maracanã 20.555-013 – Rio de Janeiro – RJ – Brasil. Tel: 55 (21) 2587-7362, fax: (21) 2587-7765.
--	---

ANEXO A – MODELO DE ENTREVISTA NA EMPRESA COMLURB Data:

Este questionário tem como objetivo coletar dados sobre as características da empresa COMLURB como parte de um projeto de pesquisa na área de Controle de Gestão, desenvolvido no curso de mestrado em Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Administração de Finanças (UERJ – FAF).

NOMES DOS ENTREVISTADOS

Nome:

Cargo:

Grau de Instrução:

Tempo na Empresa:

Experiência anterior:

DOCUMENTOS SOLICITADOS

1. Organograma
2. Demonstrativos Financeiros
3. Plano de Contas
4. Documentos Orçamentários
5. Relatórios sobre medidas de desempenho

6. Outros

OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS

1. Quais os objetivos gerais da empresa?
2. Estes objetivos estão espelhados nos projetos constantes do PPA?
3. de que maneira os gestores, na organização, tomam conhecimento destes objetivos?
4. Existe algum documento elaborado pela empresa que comunique estes objetivos dentro da organização? Em caso afirmativo, descrever o documento.

SISTEMA de CONTABILIDADE GERENCIAL

I – Sistema Contábil

1. Sua empresa adota sistema informatizado para o controle financeiro e contábil?
2. Qual a integração existente no plano de contas da empresa entre a Contabilidade, Custos e Orçamento?
3. Há quanto tempo foi implantado o atual sistema contábil na empresa? Continua atendendo aos objetivos da empresa?
4. São emitidos relatórios contábeis com freqüência? Com que finalidade?

II – Contabilidade Gerencial

1. A empresa adota a Contabilidade Gerencial/Custos como método de mensuração de seus gastos?
2. Como está estruturado o controle gerencial na empresa? Por centro de custos/responsabilidades ou por atividades?
3. Como base no item 2, descrever os procedimentos de coleta, apuração, elaboração e análise das informações geradas pela Contabilidade Gerencial.
4. Em função do sistema de custos em utilização, em que método de custeamento o senhor enquadraria o seu sistema?
5. São emitidos periodicamente relatórios gerenciais baseados nos dados apurados pelo sistema de custos? Com que finalidade?