

Custeio ABC: Análise das Atividades Realizadas no Setor de Cadastro e Folha de Pagamento de uma Entidade da Administração Indireta

Glauce Santana da Silva

Mestrado em andamento em Controladoria pela Universidade Estadual Rural de Pernambuco – UFRPE

Servidora Pública

Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52.171-900

E-mail: glauce.cge@gmail.com

Antonio André Cunha Callado

Doutorado em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Professor da Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE

Rua Dom Manuel de Medeiros, s/n. Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52.171-900

E-mail: andrecallado@yahoo.com.br

RESUMO

Este estudo objetivou demonstrar a aplicação do método de custeio ABC na descrição dos custos incorridos do setor de cadastro e folha de pagamento de uma entidade da administração indireta do Governo do Estado de Pernambuco. Para atingir o objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, utilizando uma abordagem qualitativa para os dados e operacionalizada através de um estudo de caso. As técnicas de coleta de informações foram entrevistas com servidores e pesquisa documental. Foram obtidas informações acerca da intensidade de recursos humanos, da complexidade, frequência e importância de todas as atividades dos setores de cadastro e folha de pagamento. Concluiu-se que as atividades relacionadas ao cadastro de servidores são mais complexas, bem como são realizadas com maior frequência. Ressaltando que todas as atividades estudadas foram consideradas indispensáveis ao funcionamento do setor.

Palavras-chave: ABC. Sistema de Custeio. Folha de pagamento.

ABC Costing: Analysis of Activities Performed in the Registration and Payroll Sector of an Indirect Administration Entity

ABSTRACT

This study aimed to demonstrate the application of the ABC costing method in describing the costs incurred in the registration and payroll sector of an entity under the indirect administration of the State Government of Pernambuco. To achieve the objective a descriptive research was carried out using a qualitative approach and operationalized through a case study. The information collection techniques were interviews with employees and a documentary research. Information obtained focused on the intensity of human resources, the complexity, frequency and importance of all

activities in the registration and payroll sectors. It was concluded that activities related to server registration are more complex and are carried out more frequently. The study emphasizes that all activities studied are considered essential to the functioning of the sector.

Keywords: ABC. Costing System. Payroll.

Costos ABC: Análisis de las actividades realizadas en el sector de Registro y Nómina de una Entidad de Administración Indirecta

RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo demostrar la aplicación del método de costeo ABC en la descripción de los costos incurridos en el sector de registro y nómina de una entidad bajo la administración indirecta del Gobierno del Estado de Pernambuco. Para lograr el objetivo se realizó una investigación descriptiva respecto de los objetivos, utilizando un enfoque cualitativo de los datos y operacionalizada a través de un estudio de caso. Las técnicas de recolección de información fueron entrevistas a empleados e investigación documental. Se obtuvo información sobre la intensidad de los recursos humanos, la complejidad, frecuencia e importancia de todas las actividades en los sectores de registro y nómina. Se concluyó que las actividades relacionadas con el registro del servidor son más complejas y se realizan con mayor frecuencia. Destacando que todas las actividades estudiadas fueron consideradas esenciales para el funcionamiento del sector.

Palabras clave: ABC. Sistema de costeo. Nómina de sueldos.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o cenário da economia global passou por mudanças significativas: um mercado sem fronteiras, competição intensa, consumidores mais exigentes, produção globalizada e alta instabilidade no mercado financeiro. Nesse contexto, que tem impacto decisivo no perfil corporativo e estratégico das organizações, torna-se essencial aprimorar o controle e a avaliação dos custos. Um dos setores que tem enfrentado grandes desafios diante dessa nova dinâmica, nas últimas décadas, é o setor de serviços. Isso ocorre porque a maioria das empresas de serviços atuava em mercados regulamentados, sem competição, o que não as pressionava a reduzir custos e aprimorar a qualidade e eficiência dos processos (Queiroz, Costa e Gomes, 2004).

Assim, no atual ambiente de negócios, aprimorar a eficiência e reestruturar as organizações para focar na eficácia tornaram-se objetivos comuns, destacando a

crescente relevância das informações de custos. Os sistemas de custos tradicionais não são mais tão eficazes para embasar as decisões dos gestores, uma vez que fornecem informações estáticas mais adequadas para análises financeiras do que para decisões estratégicas da empresa (Mauad & Pamplona, 2002).

Seguindo o mesmo entendimento, Yereli (2009) afirma que os progressos na tecnologia da informação e a competição global acirrada impactaram diversas entidades. Assim, a gestão mais eficiente de recursos tornou-se crucial não apenas para empresas comerciais e de manufatura, mas também para as empresas de serviços. Essas transformações em curso têm evidenciado a insuficiência da abordagem tradicional de cálculo de custos de serviços.

Dessa maneira, sob a perspectiva do setor público, conforme Matias-Pereira (2010), a governança nas organizações públicas e privadas apresenta notáveis semelhanças, o que ressalta a necessidade de aprimorar o controle e a avaliação dos custos nas entidades públicas. Assim, a New Public Management (NPM) busca implementar mecanismos que tragam os sucessos do setor privado para a esfera pública, promovendo uma aproximação entre os dois círculos gerenciais, com o intuito de absorver e fortalecer os aspectos positivos para a criação de um aparato estatal mais eficiente (Abreu, Alencar, & Rodrigues, 2020).

Portanto, ao examinar os instrumentos normativos que constituem a base regulatória no Brasil, destaca-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), que, em seu artigo 50, estabelece que a administração pública deve manter sistemas de custos para a avaliação e monitoramento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Ademais, no âmbito profissional, o Conselho Federal de Contabilidade regulamentou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP 34, que define diretrizes e padrões a serem seguidos na implementação do sistema de custos, oferecendo critérios para a geração de informações de custos como um instrumento de governança pública e enfatizando a importância do gestor na adoção eficaz de modelos de gerenciamento de custos (CFC, 2021).

Para Tomé Coelho e Colares (2013), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi criado com o intuito de simplificar a análise estratégica dos custos associados às atividades que demandam mais recursos de uma empresa. Assim, o método de custeio ABC se evidencia como uma ferramenta crucial para auxiliar na tomada de decisões. Ainda segundo os autores, o custeio ABC pode ser aplicado não apenas em

empresas industriais, mas também em organizações não industriais, como instituições financeiras, prestadoras de serviços públicos, escolas, hospitais e inclusive em entidades sem fins lucrativos, uma vez que as atividades ocorrem tanto em processos quanto na prestação de serviços.

Galvão e Callado (2017) afirmam que é perceptível que, assim como no setor privado, o setor público deve utilizar as informações de custos como instrumento de gestão e controle. O setor governamental também necessita de parâmetros e métricas para avaliar seu desempenho na execução de suas atividades. Portanto, a implantação de um sistema de informações de custos seria indispensável para conferir transparência e eficiência aos gastos públicos.

Assim, para Queiroz et al. (2004), decidir sobre a adoção de um sistema de custeio não é uma decisão simples para os gestores. No entanto, as instituições prestadoras de serviços apresentam características que as tornam adequadas para a implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC), uma vez que seus custos são principalmente indiretos e aparentemente fixos. Para os autores, além disso, nessas organizações, é essencial avaliar o processo global, em vez de focar apenas em operações específicas ou unidades administrativas.

É evidente a necessidade de implementar sistemas de custos em toda a administração pública, a fim de avaliar a eficiência dos serviços prestados, aumentar a transparência no uso dos recursos públicos, cumprir os dispositivos infraconstitucionais da legislação brasileira e otimizar o processo de tomada de decisão dos gestores públicos. No entanto, o que se observa são experiências isoladas, com diversas metodologias de custeio, que frequentemente se baseiam na execução orçamentária, sem refletir o verdadeiro consumo dos recursos utilizados (Brandão, 2022).

Nessa perspectiva, com o presente estudo, pretende-se contribuir com possíveis aprimoramentos no gerenciamento de custos no setor público a partir do seguinte problema de pesquisa: Como é possível aplicar o Sistema de Custeio ABC para descrever os custos operacionais do cadastro de servidores e folha de pagamento, atividade de “cadastro e folha”, de uma entidade da administração indireta do Governo do Estado de Pernambuco?

De acordo com Araújo, Nascimento e Gomes (2009), os gestores públicos têm atribuído significativa importância ao desenvolvimento de abordagens que permitam

a avaliação dos custos associados às suas operações, com o intuito de implementar uma gestão estratégica de custos. Dessa forma, este trabalho tem como objetivo demonstrar a aplicação do método de custeio ABC na descrição dos custos incorridos do setor de cadastro e folha de pagamento de uma entidade da administração indireta do Governo do Estado de Pernambuco.

De forma prática, esta pesquisa se justifica pela verificação da necessidade de informação no setor analisado em ter a gestão de suas atividades, já que não foram observadas práticas gerenciais nesse aspecto. Identifica-se que o sistema ABC pode ajudar a entidade a compreender melhor suas atividades e a gerenciar adequadamente seus custos, especialmente aqueles que impactam mais seus resultados, como os custos relacionados ao cadastro de servidores e elaboração da folha de pagamento.

Após exposição dessas considerações iniciais e com intuito de atingir o objetivo proposto, o presente artigo, na sequência, apresenta referencial teórico, seguido pela apresentação da metodologia utilizada, análise dos resultados e, por fim, as conclusões e referências.

2 SISTEMA DE CUSTEIO POR ATIVIDADES

Galvão e Callado (2017) definem custos como todos os gastos relacionados aos recursos utilizados na produção de bens e na prestação de serviços, enquanto a contabilidade de custos é a principal fonte dessas informações.

Nessa perspectiva, o custeio baseado em atividades ou custeio ABC é atualmente um método amplamente aceito nos sistemas de contabilidade e controle de empresas industriais e de serviços, sendo também utilizado em organizações governamentais e sem fins lucrativos (Granof, Platt, & Vaysman, 2000).

O conceito de Custeio ABC surgiu no final dos anos 80 através dos estudos de Coopers e Kaplan. O custeio ABC se diferencia do método tradicional de custeio na forma de acumulação de custos. Enquanto o sistema de custeio tradicional segue um modelo de acumulação em duas fases, onde os custos são inicialmente agrupados por função ou departamento e depois distribuídos para os produtos com base em um simples fator volumétrico, o custeio ABC concentra-se nos recursos e nas atividades

como fontes de custos, ao passo que o método tradicional enfoca os produtos como geradores de custos (Cogan, 2006).

Nesse sentido, Sabadin e Grunow (2005) afirmam que no método tradicional de custeio, os custos são alocados considerando os fatores de produção que impactam de forma direta ou indireta na fabricação do produto ou serviço. Alguns desses fatores podem ser atribuídos diretamente aos produtos, enquanto outros têm um comportamento mais complexo. Dessa forma, os métodos de custeio surgem para determinar a melhor maneira de distribuir os custos relacionados à produção. O Custeio ABC busca identificar as atividades realizadas pela empresa, utilizando direcionadores para alocar os custos de forma mais precisa aos bens e serviços. A premissa fundamental do ABC é que as atividades são responsáveis pelos custos, e os produtos absorvem esses custos por meio das atividades que eles demandam.

Por conseguinte, Michalska e Szewieczek (2007) afirmam que a principal característica do custeio baseado em atividades, em comparação com os métodos tradicionais de contabilidade, é a análise dos processos e atividades realizados em uma empresa, identificando quais são os insumos que geram lucro, ou seja, o que desencadeia a atividade e o consumo de recursos e quantas atividades e recursos são utilizados por cada objeto de custos, sejam produtos, clientes, canais de distribuição ou funções.

Além disso, para Canha (2007), a principal filosofia é que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos, em contraste com o custeio tradicional, que afirma que os produtos consomem recursos ou custos.

Com efeito, a chave para identificar oportunidades lucrativas de aprimoramento da qualidade reside em compreender quais dessas atividades agregam valor ao negócio e quais podem ser reduzidas ou realocadas para finalidades mais valiosas. Ao ser implementado com foco na melhoria da qualidade, um sistema de custeio ABC abrangente pode oferecer *insights* preciosos sobre atividades sem valor agregado e seus impulsionadores (Iltner, 1999).

Assim, Martins (2003) definiu uma atividade como uma operação que emprega recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para a produção de bens ou serviços. Ela é formada por um conjunto de tarefas essenciais para sua execução. Sendo assim, as atividades são fundamentais para a realização de um processo, que consiste em uma sequência de atividades relacionadas e interligadas.

Segundo Mauss e Costi (2015), o Custeio Baseado em Atividades é um método de custeio que visa avaliar de forma precisa as atividades realizadas em uma empresa, utilizando direcionadores para alocar os custos indiretos de maneira mais realista aos produtos e serviços. O custeio ABC parte do princípio de que não são os produtos ou serviços que consomem recursos, mas sim as atividades, e por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços.

Nesse contexto, conforme Dalmácio, Rezende e de Aguiar (2009), o custeio ABC foi desenvolvido para compensar as limitações dos métodos tradicionais de custeio, destacando-se pela capacidade de calcular os custos por atividades antes de atribuí-los aos produtos, utilizando direcionadores de custos. Esse método é considerado útil por possibilitar a análise dos resultados em diferentes etapas da cadeia de valor de uma empresa, em contraste com a abordagem tradicional que se concentra apenas no processo de produção.

Segundo Viceconti e Neves (2010), o Custeio ABC concentra-se em identificar as atividades que mais consomem recursos na empresa, alocando os custos a essas atividades e, posteriormente, aos produtos fabricados. Esse método de rastreamento de custos é mais complexo do que apenas ratear os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) entre os produtos. Os autores destacam a importância de identificar as atividades do processo de fabricação, determinar os recursos utilizados, alocar os custos para as atividades e, finalmente, para os produtos.

Sendo assim, de acordo com Khoury e Ancelevicz (2000), os principais objetivos do Custeio ABC são: a) obter informações mais precisas sobre os custos dos produtos e serviços; e b) identificar os custos das atividades e suas justificativas. O método parte do princípio de que as atividades geram custos, que são demandados pelos produtos e serviços. Assim, as atividades nos processos operacionais conectam os custos indiretos aos objetos de custo, como produtos e clientes (Figura 1). As informações geradas influenciam decisões sobre a introdução e precificação de novos produtos, descontinuação de produtos existentes e identificação de oportunidades para melhorar a produtividade.

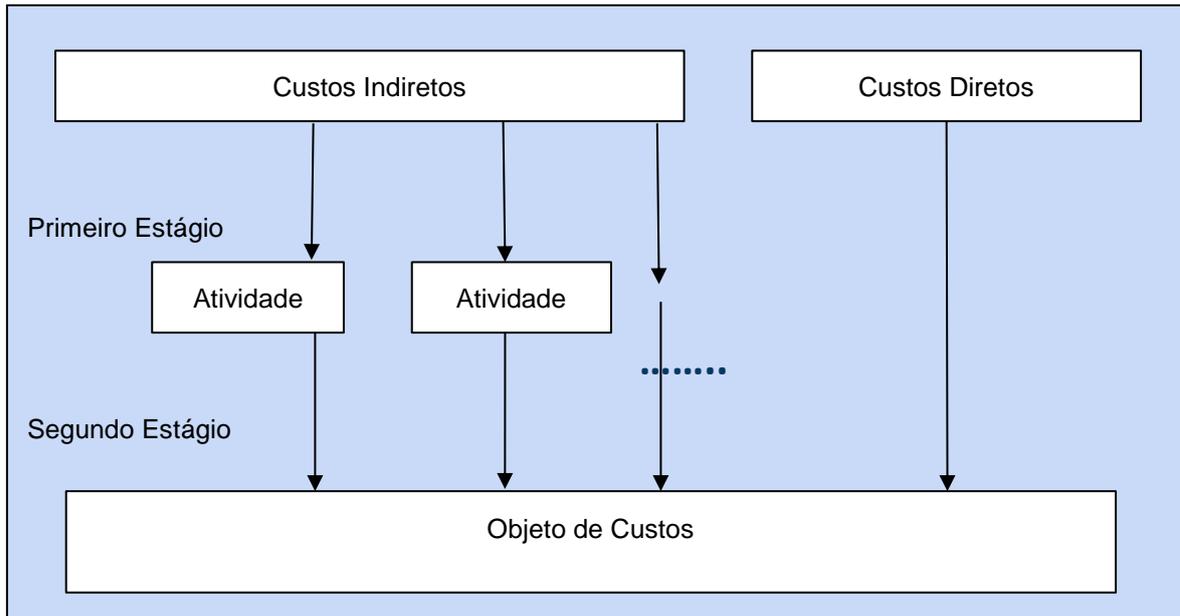


Figura 1. Fluxo de Custos no Sistema de Custos ABC

Fonte: Khoury e Ancelevicz, 2000.

À vista disso, conforme Mauss e Costi (2006), a contabilidade por atividades busca segmentar a instituição em atividades específicas, permitindo a identificação das atividades realizadas e a posterior determinação de seus custos, possibilitando assim a avaliação do desempenho econômico.

No sistema ABC, o custo total de um produto é a soma do custo das matérias-primas e dos custos de todas as atividades necessárias para sua produção. O Custeio ABC modela a utilização dos recursos da organização pelas atividades realizadas e relaciona esses custos aos resultados, como produtos, clientes e serviços. Cada produto envolve diversas atividades, como *design*, engenharia, compras, produção e controle de qualidade, que consomem recursos de diferentes categorias, incluindo o tempo de trabalho dos gerentes. Os direcionadores de custos são frequentemente medidas das atividades executadas, como unidades produzidas, horas de trabalho, horas de equipamento ou número de pedidos recebidos. (Akyol, Tuncel, & Bayhan, 2005).

Dessa forma, para Canha (2007), um “cost driver” ou direcionador de custo (a autora também denomina de gerador de custo) é uma medida de produtividade da atividade à qual se refere, representando o seu objeto, o que possibilita uma alocação adequada dos custos dessas atividades aos produtos.

Destarte, Martins (2003) classifica os direcionadores de custos em direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Os direcionadores de recurso identificam como as atividades utilizam os recursos e servem para custear as atividades. Já os direcionadores de atividades indicam como os produtos e/ou serviços utilizam as atividades, estabelecendo a relação entre atividades e produtos. Esses direcionadores de atividades servem para custear os produtos.

Granof et al. (2000) afirmam que para contornar as limitações dos sistemas de informação convencionais, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) demanda que as empresas agrupem os custos em "pools de atividades" específicos, em vez de depender de departamentos de serviço ou centros de custos indiretos. Cada um desses "pools" representa um conjunto de processos ou atividades de negócios semelhantes que são homogêneos, uma vez que todos os custos atribuídos ao "pool" são influenciados ou impulsionados por um fator comum. Esses "pools" de atividades podem ultrapassar as fronteiras departamentais e abranger custos indiretos relacionados à produção e aos departamentos de serviço.

Arruda e Callado (2018) defendem que, em um processo operacional, a análise das atividades permite identificar as diversas tarefas que o compõem. Essas tarefas devem ser reconhecidas e catalogadas, para que, ao serem executadas nos diferentes departamentos da empresa, seus custos possam ser atribuídos de forma correta.

Dessa forma, Antunes, Ricci, Zanini e Battisti (2017) afirmam que a aplicação do ABC pode ser dividida em quatro etapas: a) identificação das atividades e dos recursos consumidos; b) identificação e seleção dos direcionadores de custos; c) atribuição dos custos dos recursos às atividades; e d) atribuição dos custos das atividades aos produtos ou serviços.

Segundo Azevedo e Oliveira (2006), de maneira geral, o custeio ABC oferece diversas vantagens em sua utilização, tais como: fornecer informações gerenciais mais precisas ao reduzir a necessidade de rateio; diminuir a dependência de rateios arbitrários; promover a implementação e revisão de controles internos; identificar onde os itens em análise estão consumindo mais recursos; determinar o custo de cada atividade em relação aos custos totais da organização; ser aplicável em diferentes tipos de empresas; poder ser implementado como um sistema independente ou em

paralelo ao sistema contábil existente; e permitir a eliminação ou redução de atividades que não agregam valor ao produto.

Entretanto, Kaplan e Anderson (2004) apontam vários problemas na expansão do Custeio ABC para toda a instituição e na manutenção de sua atualização. O processo de entrevistar funcionários para alocar seu tempo em diversas atividades é demorado e caro, o que representa uma barreira significativa para a adoção do método. Devido ao alto custo de atualização contínua, muitos sistemas são atualizados com pouca frequência, resultando em taxas de direcionadores de custos desatualizadas e estimativas imprecisas. Além disso, os modelos ABC tradicionais são difíceis de dimensionar, pois a inclusão de novas atividades requer novas estimativas de custo.

Nesse sentido, para Machado (2009), a dificuldade na utilização do ABC pode ser atribuída às complexidades relacionadas à sua implementação. Ele destaca três principais fatores para a baixa adoção do ABC quais sejam: desafios na identificação das atividades e na seleção dos direcionadores de custo; dificuldades na apuração do custo de cada atividade; e resistência à mudança por parte dos colaboradores.

Não obstante, para Sá e Callado (2020), como qualquer ferramenta, o custeio ABC possui vantagens e desvantagens que devem ser consideradas antes da sua implementação na instituição. Para os autores, é necessário comparar os prós e contras para decidir se a ferramenta é adequada ou não para a organização.

Assim, segundo Canha (2007), para implementar um sistema ABC, é indispensável obter o apoio explícito da alta administração e dos principais responsáveis das diversas áreas da organização. Para a autora, é fundamental discutir o assunto para sensibilização e formação de todos os envolvidos acerca da importância da implantação do sistema de Custeio ABC.

Dessa forma, Custódio, Machado e Gibbon (2011) atribuem a importância do método ABC à redução das distorções que o rateio arbitrário provoca e ao incremento de informações gerenciais mais acuradas.

Nessa perspectiva, segundo Antunes et al. (2017), a abordagem do Custeio Baseado em Atividades é a mais apropriada para a implementação de um sistema de custos em instituições públicas, dadas as particularidades dessas organizações. De acordo com os autores, o método ABC é flexível e apropriado para organizações complexas, com processos em evolução contínua e que operam em níveis

tecnológicos avançados. Ele se destaca como uma ferramenta poderosa em iniciativas de reestruturação e aprimoramento da gestão, pois não só calcula os custos já ocorridos, mas também é especialmente útil para prever os impactos nos custos resultantes de melhorias nos processos.

Por fim, sob essa ótica, para Bringel do Carmo e Gonçalves (2023), o custeio por atividades descreve e analisa os serviços prestados de maneira precisa e confiável, ao apresentar mensurações operacionais e financeiras. Isso reduz os riscos de perdas na gestão pública, possibilita um acompanhamento mais eficaz e projeta melhorias futuras, tornando esse método o mais adequado para aplicação nesse contexto.

3 ESTUDOS ANTERIORES

As pesquisas sobre a utilização do método de custeio ABC em instituições públicas não são inéditas na literatura brasileira. A seguir, são apresentados alguns estudos conduzidos sobre essa temática e que serviram de base para a metodologia utilizada no presente artigo.

Antunes et al. (2017) conduziram um estudo com o objetivo de destacar a importância da implementação do Custeio ABC no setor público, por meio de uma pesquisa bibliográfica. Com base nos resultados obtidos, concluiu-se que o Custeio ABC se adapta às particularidades do setor, contribuindo para a avaliação da qualidade dos gastos públicos.

Nesse sentido, Arruda e Callado (2018) conduziram uma pesquisa com o objetivo de analisar os elementos relacionados aos custos do setor de Nutrição de um hospital público universitário situado no Estado de Pernambuco, utilizando a perspectiva do Custeio ABC. Os autores concluíram que as atividades operacionais ligadas à nutrição clínica e ambulatorial apresentaram altos níveis de complexidade, enquanto as atividades de produção foram as mais frequentemente realizadas, destacando que todas são essenciais para o funcionamento do setor de nutrição hospitalar analisado.

Silva Júnior e Callado (2021) realizaram estudo que teve como objetivo descrever e analisar as atividades realizadas em um setor de manutenção de uma empresa de transporte público urbano, localizada na Região Metropolitana do Recife.

Os resultados da pesquisa permitiram a realização de uma análise detalhada das atividades executadas no setor de manutenção da empresa em estudo, além de uma divisão do trabalho por função, com o objetivo de avaliar a viabilidade do custeio ABC como uma ferramenta estratégica para a gestão de custos. Essa análise destacou as relações entre as atividades com base nos direcionadores estabelecidos e concluiu que as atividades operacionais relacionadas à manutenção preventiva apresentaram um nível de complexidade que variou de médio a alto, enfatizando que todas as atividades realizadas são essenciais para o funcionamento do setor.

4 METODOLOGIA

Inicialmente, destaca-se a tipologia da pesquisa, a qual caracteriza-se como descritiva e de abordagem qualitativa, correspondendo a um estudo de caso realizado em uma entidade da administração indireta do Governo do Estado de Pernambuco. Segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas visam principalmente descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis e uma das características distintivas desse tipo de pesquisa é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionários e observação sistemática.

Denzin e Lincoln (2006) afirmam que a pesquisa qualitativa engloba um conjunto de práticas materiais e interpretativas que tornam o mundo visível. Para os autores, essa pesquisa baseia-se em uma abordagem naturalista e interpretativa, na qual os pesquisadores estudam os fenômenos em seus contextos naturais, buscando compreender e interpretar os significados atribuídos pelas pessoas a esses fenômenos.

Segundo Vergara (1998), um estudo de caso envolve uma ou poucas unidades, que podem ser uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou até mesmo um país e possui um caráter de profundidade e detalhamento que pode ser conduzido tanto no campo quanto em ambientes controlados.

A segunda etapa da metodologia corresponde a escolha do caso a ser analisado neste estudo, que foi o setor de folha de pagamento de uma entidade da administração indireta do Governo do estado de Pernambuco. O critério para escolha

do caso foi a acessibilidade. A pesquisa foi realizada no período de 17 a 28 de junho de 2024.

Vergara (1998) destaca que a amostra selecionada por acessibilidade é escolhida com base na facilidade de acesso aos elementos, sem seguir qualquer procedimento estatístico.

Destaca-se que na entidade objeto da pesquisa, a folha de pagamento subdivide-se em unidade de cadastro e unidade de folha de pagamento. No quadro 1 apresenta-se a estrutura do setor de folha de pagamento e organização dos funcionários por quantidade e cargo.

Unidade de Cadastro de Servidores	
Cargo	Quantidade de Servidores
Chefe da Unidade de Cadastro	01
Assistente Administrativo	06
Unidade de Folha de Pagamento	
Cargo	Quantidade de Servidores
Chefe da Unidade de Folha de Pagamento	01
Assistente Administrativo	01

Quadro 1. Estrutura do setor de folha de pagamento e organização dos funcionários considerando as atividades executadas

Fonte: dados da pesquisa, 2024.

Com base nas informações levantadas, pode-se observar que o setor possui dois principais grupos de atividades operacionais:

- Cadastro de servidores; e
- Elaboração da Folha de Pagamento.

A terceira etapa da metodologia envolveu as informações relevantes para fornecer subsídios sobre o caso estudado. Contatou-se que para a prestação dos serviços relacionados ao cadastro de servidores, o setor realiza 09 atividades, enquanto para a elaboração da folha de pagamento, o setor realiza 10 atividades. Os dados utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa, específicos às diversas atividades realizadas nos serviços prestados pelo setor de folha de pagamento, referem-se aos seguintes grupos:

- Recursos Humanos (custos fixos);
- Complexidade (direcionador);
- Importância (direcionador); e
- Frequência (direcionador).

O grupo de recursos humanos foi determinado considerando o número de profissionais envolvidos nas atividades do setor analisado. Os grupos de complexidade, importância e frequência foram classificados em uma escala ordinal de três níveis, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Grupos	Grau I	Grau II	Grau III
Complexidade	Baixa	Média	Alta
Frequência	Rara	Regular	Frequente
Importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante

Quadro 2. Classificação dos códigos das atividades

Fonte: Arruda e Callado, 2018.

Com base no Quadro 2, a gerente de recursos humanos, o chefe da unidade de cadastro e o chefe da unidade de folha de pagamento foram questionados sobre o nível de cada atividade dentro das categorias analisadas. Além das entrevistas, observações foram realizadas durante a execução das atividades para confirmar o que estava sendo relatado, especialmente em relação às categorias analisadas.

Para a coleta das informações necessárias para a realização da pesquisa foram adotadas três técnicas complementares, a saber: entrevistas, pesquisa documental e observação. Segundo Beuren, Longaray, Raupp, Sousa, Colauto e Porton (2013), a entrevista é amplamente reconhecida como a técnica de coleta de dados mais empregada nas ciências sociais, para compreender as preocupações dos seres humanos, o contato direto é fundamental para entender seus sentimentos, crenças e expectativas em relação às situações futuras. Alguns autores afirmam que a entrevista é o principal instrumento de coleta de dados no campo social, sendo frequentemente utilizada por profissionais como médicos, psicólogos, nutricionistas, assistentes sociais, pedagogos, jornalistas e outros.

Segundo Vergara (1998), a investigação documental envolve a análise de documentos mantidos em órgãos públicos e privados de diversas naturezas, bem como com pessoas, tais como registros, atas, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, fitas de vídeo, informações em disquetes, diários, cartas pessoais e outros.

As técnicas de análise compuseram o último aspecto metodológico. Para este estudo foi considerada a técnica de análise de conteúdo que, segundo Bardin (1977), é descrita como um conjunto de técnicas de análise de comunicações que emprega

procedimentos sistemáticos e objetivos para descrever o conteúdo das mensagens. Para Vergara (1998), é uma técnica de análise de comunicações que aborda tanto os significados quanto os significantes das mensagens. Ela emprega procedimentos sistemáticos e objetivos para descrever os conteúdos, além de fazer inferências e deduções lógicas.

Dentro da abordagem qualitativa, realizou-se a triangulação das informações, com a finalidade de assegurar a confiabilidade dos dados coletados através das técnicas mencionadas. Para Triviños (1987), a triangulação tem por objetivo básico abranger a máxima amplitude na descrição, explicação e compreensão do foco em estudo. Parte de princípios que sustentam que é impossível conceber a existência isolada de um fenômeno social, sem raízes históricas, sem significados culturais e sem vinculações estreitas e essenciais com uma macro realidade social.

No período de coleta de informações, como já relatado, foram conduzidas entrevistas. Essas entrevistas, juntamente com as observações do pesquisador e a análise dos documentos fornecidos, permitiram a realização de análises comparativas em relação à literatura existente sobre o tema em estudo.

Ademais, com base nas etapas para a aplicação do Custeio ABC descritas por Antunes et al. (2017), este estudo executou as duas primeiras: a identificação das atividades e dos recursos consumidos, bem como a identificação e seleção dos direcionadores de custos.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nos dados e informações coletadas, foram analisadas as atividades executadas nas duas unidades consideradas no estudo. O primeiro grupo de atividades analisado foi referente ao cadastro de servidores. Através dessa atividade, são delineadas as demais atividades operacionais relacionadas à folha de pagamento. Segundo a Gerente de Recursos Humanos da entidade, “O setor de Cadastro dos servidores é o lugar onde fica todo o histórico do servidor ao longo de sua permanência na organização e a partir das informações produzidas nesse setor as demais atividades são alimentadas”.

No Quadro 3 estão apresentadas as atividades inerentes ao Cadastro de Servidores como também as categorias de informações consideradas na análise e os

Custeio ABC: Análise das Atividades Realizadas no Setor de Cadastro e Folha de Pagamento de uma Entidade da Administração Indireta

Glauce Santana da Silva, Antonio André Cunha Callado

direcionadores de custo, assim como os custos das atividades considerando os recursos humanos envolvidos.

Atividades	Número de Pessoas	Complexidade	Frequência	Importância
Cadastrar servidor para registro funcional	01	Alta	Regular	Muito Importante
Inserir Licenças	01	Média	Frequente	Importante
Inserir Férias	01	Média	Frequente	Muito Importante
Registrar Afastamentos	01	Média	Regular	Importante
Elaborar portarias internas	01	Baixa	Frequente	Importante
Registrar servidor no SIIG	01	Alta	Regular	Muito Importante
Emitir Certidões	01	Média	Regular	Importante
Elaborar processo de Nomeação / Exoneração	01	Média	Regular	Importante
Arquivar informações nas pastas funcionais (arquivo físico)	01	Média	Regular	Importante

Quadro 3. Atividades de Cadastro de Servidores

Fonte: dados da pesquisa, 2024.

O segundo grupo de atividades analisadas foi o referente à elaboração da folha de pagamento que tem como principais atividades, calcular e implementar proventos e descontos dos servidores, dentre outras funções. Segundo o chefe da unidade responsável pela elaboração da folha, “O trabalho é de extrema responsabilidade e de muita importância para o funcionamento da entidade, pois é nesse setor que está o histórico de todos os servidores”.

O quadro 4, a seguir, apresenta as atividades de elaboração de folha de pagamento. São atividades que dependem das informações geradas na atividade anteriormente analisada, cadastro de servidores.

Custeio ABC: Análise das Atividades Realizadas no Setor de Cadastro e Folha de Pagamento de uma Entidade da Administração Indireta

Glauce Santana da Silva, Antonio André Cunha Callado

Atividades	Número de Pessoas	Complexidade	Frequência	Importância
Consolidar a folha de ponto dos servidores	01	Média	Regular	Muito Importante
Emitir relatório de faltas	01	Baixa	Regular	Importante
Elaborar Boletim de Solicitação de liquidação da Folha de Pagamento	01	Média	Regular	Muito Importante
Inserir pagamentos atrasados	01	Baixa	Regular	Muito Importante
Lançar eventos de cargos e atributos no SGP	01	Alta	Frequente	Muito Importante
Calcular o valor da folha de pagamento pelo SGP	01	Média	Regular	Muito Importante
Elaborar Ofício de comunicação do valor da folha para a Gerência Financeira	01	Baixa	Regular	Importante
Elaborar relatórios e enviar para Financeiro e Secretaria de Administração	01	Baixa	Regular	Importante
Enviar Relatórios de contribuições previdenciárias para a FUNAPE	01	Baixa	Regular	Importante
Transmitir Informações ao e-social	01	Alta	Regular	Importante

Quadro 4. Atividades de Elaboração de Folha de Pagamento

Fonte: dados da pesquisa, 2024.

Após a análise das informações, constatou-se que todas as atividades realizadas pelos setores de cadastro e folha de pagamento são consideradas importantes. As tarefas mais complexas são as que envolvem assegurar o registro e pagamento do servidor de forma correta. Também são de alta complexidade a atividade de lançamento de cargos e atributos dos servidores no Sistema de Gestão de Pessoas (SGP), atividade essa que também é realizada com maior frequência, e a atividade de transmissão de informações fiscais, previdenciárias e trabalhistas ao e-social.

Ainda, por meio da análise pelo custeio ABC, foi constatado que as atividades operacionais mais frequentes estão relacionadas ao cadastro de servidores. Essas atividades envolvem a inserção de licenças como: médica, prêmio, para trato de interesse particular, entre outras; e inserção de férias regulamentares dos servidores,

além da elaboração de portarias internas com informação sobre remoções, substituições e funções gratificadas de supervisão.

Importante destacar que as chefias de cadastro e de folha de pagamento, além de realizar as atividades de gestão, por se tratar de uma entidade que envolve mais de mil servidores, também se envolvem nas atividades operacionais, principalmente as de maior complexidade e importância, como cadastrar servidor para registro funcional, registrar servidor no Sistema Integrado de Informações Gerenciais (SIIG) e lançar eventos de cargos e atributos no SGP.

Os resultados desta pesquisa ratificam o estudo de Antunes et al. (2017) que afirmam que a metodologia ABC é a mais adequada para a construção de um sistema de custos nas organizações públicas, devido às características dessas instituições. Os autores reiteram que o método de custeio ABC é o que melhor se adapta à Administração Pública, dadas as características inerentes ao setor e esperam que o ABC possa ser implantado com sucesso pelas entidades públicas, sendo utilizado como ferramenta de gestão nos processos decisórios.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo demonstrar a aplicação do método de custeio ABC na descrição dos custos incorridos do setor de cadastro e folha de pagamento de uma entidade da administração indireta do Governo do Estado de Pernambuco. Para a realização do estudo foi realizada uma pesquisa do tipo descritiva e qualitativa através de um estudo de caso.

As entidades da administração pública, aos longos dos anos, vêm buscando formas de otimizar a utilização dos seus recursos. Dessa maneira, Antunes et. al. (2017) afirmam que o modelo de gestão utilizado na administração pública prioriza a execução de controles formais e o cumprimento da Lei. Mas apenas cumprir a Lei não é suficiente, é necessário também fazê-lo com economia de recursos e assegurando a qualidade dos serviços.

Segundo Canha (2007), o Sistema ABC demonstrou ser uma ferramenta de Contabilidade de Gestão que não apenas apura os custos, mas também revisa os processos das atividades praticadas pela empresa, permitindo, assim, o controle efetivo dos custos.

Como pode ser verificado neste trabalho, todas as atividades que envolvem cadastro e folha de pagamento dos servidores da entidade são importantes, entretanto as mais complexas estão relacionadas ao setor de cadastro dos servidores.

Da mesma forma, as atividades realizadas com mais frequência também estão relacionadas ao setor de cadastro de servidores. Essas atividades são essenciais, pois o registro de funcionários é uma atividade fundamental para a administração de recursos humanos e ajudam a instituição a gerir os benefícios e remuneração dos servidores de forma precisa. Esse procedimento engloba a coleta, organização e armazenamento de dados pessoais e profissionais de cada colaborador.

Pode-se concluir que o Custeio ABC é uma ferramenta gerencial viável para ser adotada nas entidades da administração pública, pois auxilia na análise acerca das atividades realizadas, destacando a complexidade, importância e recursos envolvidos fornecendo informações importante para o processo de tomada de decisão.

Assim, o gestor pode empregar os dados provenientes do método ABC para conduzir um *benchmarking* dos processos e dos programas de melhoria contínua das atividades, visando a redução de custos, a otimização do tempo de execução das tarefas e a eliminação de retrabalhos (Queiroz, Costa e Gomes, 2004).

Como limitação desta pesquisa pode-se considerar que como as informações levantadas foram obtidas, predominantemente, através de entrevistas com servidores, pode implicar em possíveis imprecisões nos resultados, conforme explicado no referencial teórico.

Por fim sugere-se que, para futuras pesquisas, poderiam ser realizados estudos em outros setores de órgãos e entidades da administração pública de forma a confirmar ou refutar os resultados encontrados nesta pesquisa, no que diz respeito à aplicação do método de Custeio ABC no setor público.

REFERÊNCIAS

- Abreu, J. G. D. A. de, Alencar, Y. C., & Rodrigues, E. C. C. (2020). Tendências e mudanças na contabilidade de custos no setor público: uso da bibliometria. *Negócios em projeção*, 11(1) 163–175. Recuperado de <https://projecaociencia.com.br/index.php/Projecao1/article/view/1597>.
- Akyol, D., Tuncel, G., & Bayhan, G. (2007). 'A Comparative Analysis of Activity-Based Costing and Traditional Costing'. *World Academy of Science, Engineering and Technology, Open Science Index 3, International Journal of Industrial and Manufacturing Engineering*, 1(3), 136 - 139. doi.org/10.5281/zenodo.1078261.
- Antunes, M. C., Ricci, M. R., Zanini, R. R., & Battisti, F. J. (2017). Método de Custeio Baseado em Atividades na Administração. In *Anais do II Simpósio em Gestão Pública*. Santa Maria, RS, Brasil.
- Araújo, R. P. de, Nascimento, R. F., & Gomes, J. S. (2009) O estudo dos custos operacionais aplicados à folha de pagamentos da marinha. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/985>.
- Arruda, L. S., & Callado, A. A. C. (2018). Custeio baseado em atividade: Análise das atividades realizadas no setor de nutrição de um hospital público universitário. *Revista de Informação Contábil-RIC*, 12(3), 18. <https://doi.org/10.34629/ric.v12i3.18-30>.
- Azevedo, A. P. F., Gouvêa, J. B., & Oliveira, U. R. (2006). Custeio por absorção x custeio ABC. In *Anais do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 3. Resende, RJ, Brasil.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B., Colauto, R. D., & Porton, R. A. B. (2013). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Brandão, I. D. F. (2022). Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. *Pensar Contábil*, 24(84).
- Brasil. (2000). *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Brasília, DF. Recuperado de: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 28/09/2024
- Canha, H. M. (2007). O método ABC como fator de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 84, 52-58.
- Bringel do Carmo, J., & de Sá Gonçalves, J. (2023). Controle de Custos como Instrumento de Avaliação da Eficiência dos Gastos Públicos. *Revista Multidisciplinar Do Sertão*, 5(1), 12-19. <https://doi.org/10.37115/rms.v5i1.524>.

- Cogan, S. (2006) Custeio ABC e Outros Sistemas de Custeio: Uma Proposta de Aperfeiçoamento. *Anais Do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3107>.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34*. Recuperado de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc&_gl=1*1cwzsdn*_ga*MTQ3MDM4NDcyMC4xNzE0NTgzNzE0*_ga_38VHCFH9HD*MTcyNzYyMjM4NS4xNi4xLjE3Mjc2MjI0MjQuMC4wLjA. Acesso em: 28/09/2024.
- Custódio, E. B., Machado, D. G., & Gibbon, A. R. de O. (2011) Custeio Baseado em Atividades: Análise da Produção Científica, sob a perspectiva bibliométrica e sociométrica, do Congresso Brasileiro de Custos, no Período de 2006 a 2010. *Anais do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/544>.
- Dalmácio, F. Z., Rezende, A. J., & de Aguiar, A. B. (2009). Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a Nova Abordagem do ABC Proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11–34. Recuperado de: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/324>
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa: Teorias e abordagens* (2a ed.). Porto Alegre, Artmed.
- Galvão, D. M. A., & Callado, A. A. C. (2017). Custo e desempenho do setor público: Uma investigação nas escolas do município de Taperoá – PB. In *Anais do // SIMPCONT, 2017, Recife. Anais do evento*. Recife: PPGC.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Granof, M. H., Platt, D. E., & Vaysman, I. (2000). *Using activity-based costing to manage more effectively*. PricewaterhouseCoopers Endowment for the Business of Government. Recuperado de: <https://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/ABC.pdf>.
- Iltner, C. D. (1999). Activity-based costing concepts for quality improvement. *European Management Journal*, 17(5), 492-500. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(99\)00035-3](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(99)00035-3)
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82.
- Khoury, C. Y., & Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 40(1), 56-62. Recuperado de: <https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/37678>.

- Machado, M. J. (2009). Taxas de utilização do custeio baseado nas atividades: Revisão de estudos empíricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 7(13), 1-15.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos* (9a ed.). São Paulo: Atlas.
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, 2(1), 109–134.
- Mauss, C. V., & Costi, R. M. (2006). O método de custeio ABC como instrumento de gestão. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*. Recuperado de: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf. Acesso em: 06/06/2024.
- Mauad, L. G. A., & Pamplona, E. de O. (2002) O Custeio Abc Em Empresas de Serviços: Características Observadas na Implantação em uma Empresa do Setor. *Anais do Congresso Brasileiro De Custos - ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2636>
- Michalska, J., & Szewieczek, D. (2007). The improvement of the quality management by the activity-based costing. *Journal of Achievements in Materials and Manufacturing Engineering*, 21, 91–94.
- Queiroz, A. D. de, Costa, R., & Gomes, S. M. da S. (2004). O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 1(1), 29–44.
- Sá, C. B. de, & Callado, A. A. C. (2020). Sistema de Custeio Baseado em Atividades: Um Estudo Realizado no Âmbito de uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis. *ABCustos*, 15(2), 185–207. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v15i2.576>.
- Sabadin, A. L., Grunow, A., & Fernandes, F. C. (2005). Integração do custeio abc com o método up: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 21–36.
- Silva Júnior, J. H. da, & Cunha Callado, A. A. (2021). Custeio Abc: Análise das Atividades do Setor de Manutenção de uma Empresa de Transporte de Recife. *ABCustos*, 16(3), 109–133. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v16i3.626>.
- Tomé, G. S., Coelho, H. P., & Colares, J. L. M. (2013). O método ABC como instrumento da análise estratégica. *REAC*, 22, 21-29.
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação: O positivismo, a fenomenologia, o marxismo*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.

Custeio ABC: Análise das Atividades Realizadas no Setor de Cadastro e Folha de Pagamento de uma Entidade da Administração Indireta

Glauce Santana da Silva, Antonio André Cunha Callado

Viceconti, P. E. V., & Neves, S. (2010). *Contabilidade de custos: Um enfoque direto e objetivo* (9a ed.). São Paulo: Frase Editora.

Yereli A. N. (2009) Activity-based costing and its application in a Turkish university hospital. *AORN Journal* 89(3): 573-6, 579-91.
<https://doi.org/10.1016/j.aorn.2008.09.002>.

Data de Submissão: 30/09/2024

Data de Aceite: 14/05/2025