



AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS

Nota Técnica nº 50/2017/GRP/SRG

Assunto: **Cenários Exemplificativos para o Método de Custeio previsto no Manual de Contas das Autoridades Portuárias****1. INTRODUÇÃO**

1. Em 31 de julho de 2017, o Grupo de Trabalho nº 057/2016 (GT-057), criado pela Portaria nº 57/ANTAQ (0035427) com o propósito da Elaboração do Manual de Contabilidade Regulatória do Setor Portuário, finalizou a Versão 2017 do Manual de Contas das Autoridades Portuárias, conforme consta no documento SEI 0324241. Tal versão está em fase de aprovação na Gerência de Regulação Portuária (GRP), para divulgação imediata aos interessados.

2. O Capítulo 9.3 da versão atualizada do Manual de Contas das Autoridades Portuárias, na página 183, traz a possibilidade do uso de novos Métodos de Custeio para a apropriação de custos das administrações portuárias, desde que sejam métodos padronizados pela ANTAQ. Cita-se:

"... as administrações portuárias poderão adotar vários métodos padronizados pela ANTAQ, entre ele o Método de Custeio por Atividades, conforme descrito no item a seguir, ou o Método de Custeio por Absorção Integral (também conhecido por Custeio Pleno), a ser posteriormente descrito pela ANTAQ. Uma vez escolhidos, os critérios de alocação devem ser rígidos, não podendo ser alterados durante o exercício fiscal em andamento ou em período inferior a doze meses."

3. Um Método de Custeio define quais os gastos que devem fazer parte dos custos de produção e como eles serão apropriados. Cada Método produz informações distintas, sendo utilizado de forma distinta, conforme, principalmente, os objetivos a serem alcançados, a estrutura organizacional e a maturidade dos processos de controle.

4. Esta Nota Técnica tem como finalidade descrever o Método de Custeio por Absorção Integral, citado pelo Manual, apresentando, adicionalmente, cenários exemplificativos de percentuais de rateio que poderão ser adotados pelas administrações portuárias.

2. DESENVOLVIMENTO

5. A Gestão de Custos nas Administrações Portuárias, a chamada Contabilidade Gerencial, como técnica avançada da Contabilidade e da Gestão Pública, um processo organizacional contínuo, é algo ainda em fase amadurecimento nessas entidades. Daí o apoio desta Gerência de Regulação Portuária (GRP) ser primordial.

6. Por outro lado, a doutrina sobre a disciplina é ampla. Entre tantos, um livro essencial sobre a matéria é aquele escrito por Eliseu Martins e por Wellington Rocha, intitulado "MÉTODOS DE CUSTEIO COMPARADOS: Custos e Margens Analisados Sob Diferentes Perspectivas", 2ª edição - 2015, Editora Atlas.

7. A literatura confirma: a aplicação mais amplamente observada do Método de Custeio Pleno está, sem dúvida alguma, nas decisões envolvendo preços de venda. A determinação de preços sob a abordagem do custeio pleno é ainda mais relevante em empresas multiprodutos com produtos bem diferenciados, como nos portos. Em mercados competitivos, o método de custeio pleno é igualmente útil na determinação da lucratividade dos produtos e em decisões correlatas ao preço de venda. Portanto, tal método é que o mais nos convém, ou seja, ele suporta uma demonstração de custos gerencial confirmadora de um horizonte de custos totais a ser repartido entre os diversos produtos das administrações portuárias, visando subsidiar a decisão a respeito dos diferentes preços públicos também conhecidos como tarifas portuárias.

8. O principal mérito do Método de Custeio Pleno é o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Nele temos a recuperação total de todos os gastos das empresas para a entrega de um dado objeto de custo. Isso resulta numa informação de custos unitários mais completa. Não obstante, diferencia-se do Método por Absorção convencional, pois até as Despesas (administrativas, financeiras e comerciais) são alocadas aos produtos - porém, possui lógica bastante similar àquele¹.

9. No Método de Custeio Pleno, o produto ofertado pela empresa é responsável por absorver todos os encargos. Os custos indiretos devem ser alocados aos objetos de custeio por meio de critérios de rateio, os quais pressupõem em existe uma relação de proporcionalidade entre esses gastos e os objetos de custeio. Logo, essa técnica não se utiliza dos centros de custos, simplificando a apropriação pelas administrações portuárias.

10. O rateio é realizado utilizando-se de índices que direcionarão a distribuição do Custo Indireto (ou das Despesas) para o objeto de custeio. Em seguida, estima-se a porcentagem que os produtos consomem do índice adotado. Então, apropria-se os custos indiretos com base nessa porcentagem. Todos os gastos relativos ao esforço de produção e entrega são, dessa forma, distribuídos para todos os produtos ou serviços ofertados. A Figura 1, a seguir, demonstra graficamente a composição dos custos e despesas em cada objeto de custo.

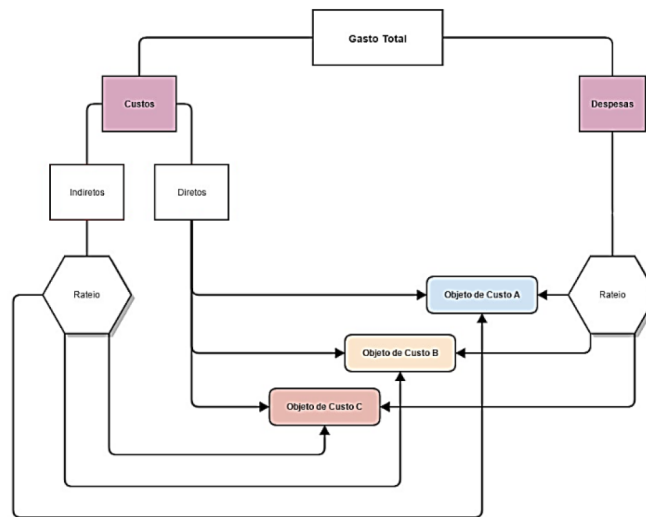


Figura 1: Técnica de Apropriação dos Gastos Totais para os Objetos de Custo

11. A grande desvantagem desse método é a apropriação arbitrária de custos indiretos e despesas genéricas, e a pouca vinculação dos rateios com o volume de atividades da empresa. Logo, elas devem ser continuamente revistas, ano a ano, a depender da demanda atendida pela administração portuária².
12. Para reduzir a arbitrariedade do Método de Custeio Pleno, deve existir uma relação de causa e efeito entre o parâmetro de distribuição e o volume de custo indireto. Deve-se ainda identificar as variações que determinam como os recursos da entidade são usados pelos objetos de custeio.
13. Sendo assim, na aplicação prática do Método de Custeio Pleno pelas administrações portuárias, recomenda-se o seguinte padrão:
- I - Os objetos de custos (linhas) serão aqueles mencionados na Figura 4 do Manual de Contas das Autoridades Portuárias, isto é, as subcontas 3.1.1 a 3.1.10 do Elenco de Contas padrão. Essas contas representam os grupos tarifários, mais comumente conhecidos como Tabelas Tarifárias;
 - II - Os custos diretamente alocáveis de cada objeto de custos devem ser apropriados sem rateio algum (100% do gasto);
 - III - Os índices direcionadores (colunas) a serem utilizados serão as subcontas de Custos, Custos Indiretos e de Despesas, conforme consta do Elenco de Contas do Manual. Para os Custos Diretos, as subcontas de 4.1 a 4.8, e a subconta 4.2. Para os Custos Indiretos, um terceiro nível de contas, de 4.10.1 a 4.10.4. Para as Despesas, o mesmo terceiro nível, contas 6.1.1 a 6.1.7 mais a 6.3.1.;
 - IV - O parâmetro a ser usado para o rateio deve ser aquele que melhor expressa a relação de proporcionalidade entre o custo direto e o objeto de custeio. Onde há mais custo direto, espera-se que exista mais custo indireto e mais despesas administrativas. Desse modo, se uma administração portuária praticamente não movimentar cargas e não aluga equipamentos, o rateio de custos indiretos e das despesas gerais não pode estar significativamente concentrado nesses objetos de custos;
 - V - Quando efetivamente apurado, por exemplo, na ocasião das revisões tarifárias, o gasto total de cada objeto de custo será a soma de todas as colunas de custo direto, indireto e despesas.
14. O Quadro 01, a seguir, traz o modelo geral.

Quadro 01– Tabela de Alocação de Custos Padrão pelo Modelo de Custeio Pleno

Objetos de Custo	Grupo Tarifário	Custo Direto (1)	Apropriação dos Custos Indiretos (2)				Apropriação das Despesas Gerais e Administrativas (3)						Gasto Total (1+2+3)	
		Geral (conta 4.1 a 4.9 e 4.12)	Pessoal (conta 4.10.1)	Serviços de Terceiros (conta 4.10.2)	Materiais (conta 4.10.3)	Outros Custos (conta 4.10.4)	Pessoal (conta 6.1.1)	Serviços de Terceiros (conta 6.1.2)	Utilidades (conta 6.1.3)	Despesas gerais (conta 6.1.4)	Crédito de Liquidação Duvidosa (conta 6.1.6)	Outras Despesas Operacionais (conta 6.1.7)	Depreciação e Amortização (conta 6.3.1)	Total
Da Infraestrutura de Acesso Aquaviário	1	100%												
Da Infraestrutura de Acostagem	2	100%												
Da Infraestrutura Terrestre	3	100%												
Da Utilização de Armazéns	4	100%												
Do Aluguel de Equipamentos	5	100%												
Da Movimentação de Cargas	6	100%												
Dos Diversos Padronizados	7	100%												
Do Contrato de Uso Temporário	8	100%												
Dos Complementares	9	100%												
TOTAL			100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	R\$

2.1. ENVIO DAS PROPOSTAS DE RATEIO

15. Como o rateio deve ser algo continuamente revisitado e avaliado, pois a atividade portuária é dinâmica, os percentuais de rateio serão definidos anualmente para cada Autoridade Portuária, por ela mesma, e sua proposta deve ser comunicada à ANTAQ no prazo de sessenta dias antes

de cada exercício contábil. Tal previsão já está no Manual de Contas.

16. As propostas individualizadas referem-se aos percentuais a serem aplicados e válidos a cada administração portuária para os doze meses subsequentes, e serão postadas, no formato do Quadro 01, a partir do ano de 2018, pelos usuários gestores de cada porto organizado no sistema integrado de gestão de informações em desenvolvimento pela Secretaria de Tecnologia de Informação (STI) desta Agência, via formulário próprio, no sistema batizado temporariamente de CONTABIL.

17. Neste ano de 2017, excepcionalmente, a GRP deverá receber as propostas de apropriação "por fora" do CONTABIL, ou seja, via o Sistema Eletrônico de Informações (SEI), a ser protocolado pelas administrações portuárias diretamente no Processo SEI 50300.007985/2017-44, concedendo o prazo máximo da primeira quinzena de novembro. Posteriormente, as administrações portuárias deverão transpor a sua proposta enviada via SEI para dentro do CONTABIL.

18. Lembrando que, conforme determinada a Resolução Normativa ANTAQ nº 15/2016, a partir de 1º de julho de 2018, as solicitações de revisão ou de reajuste tarifário das Autoridades Portuárias não poderão ser encaminhadas ou instruídas internamente sem estarem acompanhadas da demonstração de custos conforme apuração por algum Método de Custeio padronizado pela ANTAQ.

2.2. CENÁRIOS EXEMPLIFICATIVOS

19. Durante o ano de 2016 e 2017, a Gerência de Regulação Portuária (GRP) executou estudos contábeis em diversos portos organizados, tendo também recebido informações e diversos dados provindos da Secretaria Nacional de Portos do Ministério de Transportes, Portos e Aviação Civil (MTPAC), citando, por exemplo, as planilhas produzidas pela Deloitte durante 2014 e 2015. A partir desses dados reais, e a partir dos relatórios fornecidos pela consultoria contratada pela ANTAQ com a Universidade de São Paulo, produzidos entre 2010 e 2012, cujo conteúdo indicou caminhos para cálculos (inclusive com algumas amostras de resultados numéricos) mais precisos, foi possível ensaiar, com certa confiabilidade, quais seriam tipicamente os percentuais de rateio mais acertados.

20. Nesses cálculos, optamos por não criar um tipo único, e sim três perfis, pois cada porto organizado, embora exerça atividade básica bastante similar a um outro qualquer, tem contorno próprio, principalmente na composição de suas receitas tarifárias. Uma tipologia de três portos é suficientemente abrangente.

21. Ademais, o próprio Manual de Contas prevê a possibilidade de ANTAQ divulgar exemplos dessa natureza para livre adoção por parte das entidades reguladas. Assim, facilita-se a transição para o novo regime, com maior segurança para as partes.

22. O gestor da área de contabilidade de cada Administração Portuária deverá avaliar um dos três cenários a seguir descritos, qualificando e julgando aquele mais representativo da alocação e da proporcionalidade entre os objetos de custos (linhas) e os direcionadores (colunas). Selecionado o cenário, sem alterações, basta proclamá-lo à ANTAQ, conforme orientações do item 2.1 desta Nota.

23. É possível ainda partir dos cenários exemplificativos e executar retoques nos números percentuais, para um ajuste fino ainda mais realista e efetivo. Um ajuste fino de até 10% em cada percentual, para mais ou menos, não implicará necessidade de justificativas à ANTAQ (uma variação maior que essa em relação aos cenários exemplificativos deverá ser avaliada previamente pela ANTAQ antes de plenamente aceita). Contudo, a soma de cada coluna sempre deve totalizar 100,0%, com a precisão de uma casa decimal. Além disso, os títulos das linhas e das colunas deverão ser rigorosamente idênticos, *ipsis litteris*, inclusive na ordem e na quantidade.

24. Vejamos agora os três cenários, pensados para três portos organizados reais.

2.2.1. Cenário 1

25. Neste primeiro cenário, temos grande concentração de custos indiretos e despesas nos produtos relacionados à Infraestrutura de Acesso Aquaviário e à Infraestrutura de Acostagem, as chamadas Tabelas I e II. Há, porém, um certo nível de movimentação de cargas e armazenagem, e por isso os percentuais nessas linhas são expressivos também. É o caso mais genérico, pois os percentuais estão distribuídos numa proporção bem próxima das receitas comumente observadas.

Quadro 02: Tabela de Alocação de Custos Padrão - Cenário 1

Cenário 1 - CDP		Custo Direto (1)	Apropriação dos Custos Indiretos (2)				Apropriação das Despesas Administrativas e Gerais (3)							Gasto Total (1+2+3)
Objetos de Custo	Grupo Tarifário	Geral (conta 4.1 a 4.9 e 4.13)	Pessoal (conta 4.10.1)	Serviços de Terceiros (conta 4.10.2)	Materiais (conta 4.10.3)	Outros Custos (conta 4.10.4)	Pessoal (conta 6.1.1)	Serviços de Terceiros (conta 6.1.2)	Utilidades (conta 6.1.3)	Despesas gerais (conta 6.1.4)	Crédito de Liquidação Duvidosa (conta 6.1.6)	Outras Despesas Operacionais (conta 6.1.7)	Depreciação e Amortização (conta 6.3.1)	Total
Da Infraestrutura de Acesso Aquaviário	1	100%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	25,0%	35,0%	25,0%	35,0%	
Da Infraestrutura de Acostagem	2	100%	18,0%	18,0%	18,0%	5,0%	18,0%	18,0%	18,0%	5,0%	35,0%	5,0%	35,0%	
Da Infraestrutura Terrestre	3	100%	17,9%	17,9%	17,9%	18,0%	17,9%	17,9%	17,9%	18,0%	0,0%	18,0%	0,0%	
De Utilização de Armazéns	4	100%	11,3%	11,3%	11,3%	0,0%	11,3%	11,3%	11,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Da Utilização de Equipamentos	5	100%	8,8%	8,8%	8,8%	0,0%	8,8%	8,8%	8,8%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Da Movimentação de Cargas	6	100%	5,9%	5,9%	5,9%	0,0%	5,9%	5,9%	5,9%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Dos Diversos Padronizados	7	100%	9,6%	9,6%	9,6%	7,0%	9,6%	9,6%	9,6%	7,0%	0,0%	7,0%	0,0%	
Dos Contratos de Uso Temporário	8	100%	3,4%	3,4%	3,4%	45,0%	3,4%	3,4%	3,4%	45,0%	30,0%	45,0%	30,0%	
Dos Complementares	9	100%	0,3%	0,3%	0,3%	0,0%	0,3%	0,3%	0,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
TOTAL			100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	R\$

2.2.2. Cenário 2

26. Neste segundo cenário, temos grande concentração de custos indiretos e despesas nos produtos relacionados à Infraestrutura de Acesso Terrestre, a chamada Tabelas III. É o caso de portos organizados com muitos arrendamentos, onde toda a armazenagem e movimentação de cargas está nas mãos dos operadores portuários ou arrendatários. É também o caso similar de portos cujo faturamento e o custo já são de elevada monta, logo, percentualmente, pesa menos o custo do Acesso Aquaviário em relação ao faturamento total.

Quadro 03: Tabela de Alocação de Custos Padrão - Cenário 2

Cenário 2	Custo Direto (1)	Apropriação dos Custos Indiretos (2)	Apropriação das Despesas Administrativas e Gerais (3)	Gasto Total (1+2+3)

Objetos de Custo	Grupo Tarifário	Geral (conta 4.1 a 4.9 e 4.13)	Pessoal (conta 4.10.1)	Serviços de Terceiros (conta 4.10.2)	Materiais (conta 4.10.3)	Outros Custos (conta 4.10.4)	Pessoal (conta 6.1.1)	Serviços de Terceiros (conta 6.1.2)	Utilidades (conta 6.1.3)	Despesas gerais (conta 6.1.4)	Crédito de Liquidação Duvidosa (conta 6.1.6)	Outras Despesas Operacionais (conta 6.1.7)	Depreciação e Amortização (conta 6.3.1)	Total
Da Infraestrutura de Acesso Aquaviário	1	100%	16,2%	16,2%	16,2%	25,0%	16,2%	16,2%	16,2%	16,2%	35,0%	16,2%	35,0%	
Da Infraestrutura de Acostagem	2	100%	11,6%	11,6%	11,6%	5,0%	11,6%	11,6%	11,6%	11,6%	35,0%	11,6%	35,0%	
Da Infraestrutura Terrestre	3	100%	58,2%	58,2%	58,2%	18,0%	58,2%	58,2%	58,2%	58,2%	0,0%	58,2%	0,0%	
De Utilização de Armazéns	4	100%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Da Utilização de Equipamentos	5	100%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Da Movimentação de Cargas	6	100%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Dos Diversos Padronizados	7	100%	11,9%	11,9%	11,9%	7,0%	11,9%	11,9%	11,9%	11,9%	0,0%	11,9%	0,0%	
Dos Contratos de Uso Temporário	8	100%	1,8%	1,8%	1,8%	45,0%	1,8%	1,8%	1,8%	1,8%	30,0%	1,8%	30,0%	
Dos Complementares	9	100%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,0%	
TOTAL			100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	R\$

2.2.3. Cenário 3: Porto do Rio de Janeiro

27. Neste terceiro cenário, temos um porto mais diversificado, sem grandes concentrações de custos indiretos e das despesas, embora à Infraestrutura de Acesso Aquaviário continue a pesar mais. Esse porto tem arrendamentos, porém, ainda gera receitas de movimentação de cargas, de equipamentos e de movimentação. É também o caso similar de portos numa fase de transição para uma exploração mais privada dos terminais.

Quadro 04: Tabela de Alocação de Custos Padrão - Cenário 3

Cenário 3		Custo Direto (1)	Apropriação dos Custos Indiretos (2)				Apropriação das Despesas Administrativas e Gerais (3)							Gasto Total (1+2+3)
Objetos de Custo	Grupo Tarifário	Geral (conta 4.1 a 4.9 e 4.13)	Pessoal (conta 4.10.1)	Serviços de Terceiros (conta 4.10.2)	Materiais (conta 4.10.3)	Outros Custos (conta 4.10.4)	Pessoal (conta 6.1.1)	Serviços de Terceiros (conta 6.1.2)	Utilidades (conta 6.1.3)	Despesas gerais (conta 6.1.4)	Crédito de Liquidação Duvidosa (conta 6.1.6)	Outras Despesas Operacionais (conta 6.1.7)	Depreciação e Amortização (conta 6.3.1)	Total
Da Infraestrutura de Acesso Aquaviário	1	100%	21,2%	21,2%	21,2%	25,0%	21,2%	21,2%	21,2%	21,2%	35,0%	21,2%	35,0%	
Da Infraestrutura de Acostagem	2	100%	16,0%	16,0%	16,0%	8,0%	16,0%	16,0%	16,0%	16,0%	35,0%	16,0%	35,0%	
Da Infraestrutura Terrestre	3	100%	27,2%	27,2%	27,2%	15,0%	27,2%	27,2%	27,2%	27,2%	0,0%	27,2%	0,0%	
De Utilização de Armazéns	4	100%	13,5%	13,5%	13,5%	5,0%	13,5%	13,5%	13,5%	13,5%	0,0%	13,5%	0,0%	
Da Utilização de Equipamentos	5	100%	9,4%	9,4%	9,4%	5,0%	9,4%	9,4%	9,4%	9,4%	0,0%	9,4%	0,0%	
Da Movimentação de Cargas	6	100%	6,4%	6,4%	6,4%	2,0%	6,4%	6,4%	6,4%	6,4%	0,0%	6,4%	0,0%	
Dos Diversos Padronizados	7	100%	0,0%	0,0%	0,0%	5,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
Dos Contratos de Uso Temporário	8	100%	6,0%	6,0%	6,0%	35,0%	6,0%	6,0%	6,0%	6,0%	30,0%	6,0%	30,0%	
Dos Complementares	9	100%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,0%	
TOTAL			100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	R\$

3. CONCLUSÃO

28. Neste documento, descrevemos o Método de Custeio por Absorção Integral, citado na nova versão do Manual. Tal método é também conhecido como Custeio Pleno, ou Custeio Integral. Ele poderá ser usado pelas Administrações Portuárias como alternativa preferencial ao Método de Custeio por Atividades (por sua vez melhor descrito no Manual de Contas das Autoridades Portuárias), especialmente quando o objetivo for algum relacionado aos procedimentos de revisão tarifária. Neste documento, também apresentamos três cenários exemplificativos para o uso prático do modelo, facilitando o emprego dele pelas administrações portuárias, e assegurando a sua correta e rápida aplicação.

29. Quem optar pelo modelo descrito neste documento está dispensado da apropriação pelo Método de Custeio por Atividades, conforme o capítulo 9.3.1 do Manual de Contas versão 2017. O Método de Custeio por Atividades permanece válido, porém, seu emprego será eventual, com o objetivo principal avaliar a gestão eficiente das administrações portuária, principalmente no aspecto da alocação de recursos financeiros para dentro das atividades principais de cada organização. Eventualmente, espera-se que o Poder Concedente faça uso dele para supervisionar a gestão das entidades vinculadas.

30. Recomenda-se encaminhar esta Nota Técnica para as considerações superiores, e depois às Administrações Portuárias.

31. É o entendimento.

Notas:

- No Método por Absorção tradicional, apenas os Custos Indiretos são apropriados aos objetos de custos, juntamente com os custos diretos. As Despesas Gerais são pagas pelo Resultado Geral, e não estão embutidas nos preços de venda, isto é, as ineficiências pontuais não ficam visíveis.
- Contudo, essa mesma desvantagem também apresenta o Método de Custeio por Atividades descrito no Manual de Contas, pois, aquele método também se utiliza de rateios.

SANDRO JOSÉ MONTEIRO

Especialista em Regulação



Documento assinado eletronicamente por **Sandro Jose Monteiro, Especialista em Regulação de Serviços de Transportes Aquaviários**, em 07/08/2017, às 17:05, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 1º da Portaria nº 210/2015-DG da ANTAQ.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site <http://www.antaq.gov.br/>, informando o código verificador **0324315** e o código CRC



F57485E4.

Referência: Processo nº 50300.008378/2016-11

SEI nº 0324315